الجــامعة الإســلامية فــي لبنــان
كليـــــــــة الحقـــــــــوق

إشكالية الإزدواج الضريبي في العراق

رسالة أعدَّت لنيل شهادة الماستر في القانون العام

إعداد الطالب
عباس لفته حميد

لجنة المناقشة

الدكتور عباس نصرالله	رئيساً
الأستاذ الدكتور فوزت فرحات	عضواً
الدكتور حسن صالح	عضواً

خلدة
2015/2014

إنَّ كليَّة الحقوق في الجامعة الإسلاميّة في لبنان، غير مسؤولة عن الآراء الواردة في هذه الرسالة، وهي تُعبِّر عن رأي كاتبها فقط.

الآية

﴿وَقُلِ ٱعْمَلُوا فَسَيَرَى ٱللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُۥ وَٱلْمُؤْمِنُونَ﴾

سورة التوبة، الآية (105)

الإهداء

إلى روح والدي... رحمه الله... وفاءً وعرفاناً ...

إلى والدتي ... أطال الله في عمرها ...

إلى أخوتي.... شكراً وتقديراً

إليهم جميعاً أهدي جهدي المتواضع

الباحث

شكر وعرفان

الحمد لله العلي القدير على فضله ونعمه التي لا تعد ولا تحصى، وعلى عونه تعالى وتوفيقة لي في إعداد هذه الدراسة، التي زادتني اعتزازاً أن تكون تحت اشراف الدكتور الجليل عباس نصر الله، الذي تفضل مشكوراً بالموافقة بالأشراف على إعدادها ، ولقد كان لآرائه السديدة وسعة صدره اثر واضح في اثراء هذه الدراسة واعدادها لتبصر النور بشكلها الحالي، فإني أقدر اجلالاً واكباراً لشخصه الكريم وللجهود العلمية التي بذلها وجزاه الله عن ذلك خير الجزاء، كما تقدم بخالص شكري وتقديري لكل من الأستاذ الدكتور فوزت فرحات، والدكتور حسن صالح، لجهودهما التي بذلت ومعلوماتهما التي فاضت من إناء علمهم الغزير لإغناء هذه الدراسة بمزيد من النور.

ولا يسعني إلا أنْ أتقدم بالشكر الى رئاسة الجامعة الاسلامية في لبنان، وأَخص بذكر الأستاذ الدكتور حسن الجلبي، وإدارة كلية الحقوق لا سيما الأستاذ الدكتور رامز محمد عمار، والدكتور محمد فرحات، ونتقدم بالشكر الجزيل لمدير الشؤون الإدارية الدكتور هشام الحسيني ولما قدمه لنا من العون في اكمال هذه الدراسة.

وعرفاناً الى من بذر البذرة الأولى وجِني الثمار تعود الى ما فيها الخير للوطن والمواطن، أتوجه بالشكر لمعالي نائب رئيس الجمهورية العراقية، وزير النفط الحالي، الدكتور عادل عبد المهدي، كما أتقدم بوافر الشكر الى مجلس التنمية المستقل، المؤسَّسة الراعية لمسيرة العلم وتحقيق الطموح ...وأخص بذكر السيد محمد حسين الأسدي، والسيد عبد الله عبد الامير الغرباوي.

كما يجب أن أشكر عميد كلية الحقوق في جامعة النهرين الأستاذ الدكتور علي هادي عطية الهلالي، الذي أفاض عليَّ بكرم من العلم والأبوة الحقيقية .. والدكتور عقيل عزيز عودة في تقديمه يد العون والمساعدة ، والعم القاضي ناظم حميد الوائلي، والخال فرحان عودة الوائلي وجميع أساتذتي الافاضل...

كما أشكر الأستاذ الدكتور علي العسيلي العاملي والدكتور رائد مجيد لسعيهما في اخراج الدراسة لغوياً وتقويم تعابيرها، فجزاهما الله خير الجزاء.

وتقديراً لكرم العاملين في خدمة العلم، أتوجه بالشكر الى كل المكتبات والمراكز العلمية وبالأخص أشكر أسرة المكتبة المركزية في الجامعة الإسلامية في لبنان، لمساعدتهم في الحصول على المعلومات المبتغاة...

وفي الختام أقدم شكري الى كل من له الفضل من الأَصدقاء والأَحبة ولمن كان عوناً لي في إكمال الدراسة...

المقدمة

لكل حالة اقتصادية وسياسية واجتماعية نظامها الضريبي الذي يتناسب ويتفاعل مع مكوناته وعناصره الأساسية، لكي يتمكن بدوره من تحقيق الغايات والأهداف التي تقوم عليها تلك الحالات، حتى لا يكون بمعزل عن البنيان أو الإطار العام لتلك الأوضاع السائدة، ولا شك أنه كلما تطورت تلك الحالات وامتدت إليها تغيرات معينة، كلما كان من اللازم أن يسارع النظام الضريبي بجعل نفسه متلائماً مع تلك التغيرات، لكون الضريبة ذات أهمية خاصة في حياة الدول، فهي تعمل على اقتطاع نقدي يلتزم المُكلف دفعه بلا مقابل للإسهام في الأعباء العامة، إضافة إلى عملها في بلوغ الغايات التي ترنو إليها في شتى المجالات السياسية والإقتصادية والإجتماعية. ولذا ركزت الدول أنظمتها الضريبية على تكوين مواردها المالية لرفد الخزينة العامة، بالشكل الذي ينسجم مع التطورات السياسية والإقتصادية والإجتماعية، كما عملت على توظيفها في مجالات مختلفة من أجل تحقيق أهداف عدة[(1)].

وهذا ما احتضنه العراق، عبر نظامه الضريبي الذي شمل مجموعة كبيرة من القوانين والتشريعات المختلفة، فرسم وجودها بالجمع بين الضرائب المباشرة التي فرضت على الدخل بموجب كل من قانون ضريبة الدخل والضريبة على دخل شركات النفط الأجنبية، وعلى دخل العقار بموجب قانون ضريبة العقار وعلى رأس المال بموجب ضريبة العرصات، والضرائب غير المباشرة التي تضم كلاً من الضريبة الجمركية وضريبة الإنتاج، والضرائب على التداول والتصرفات التي تفرض بمناسبة تداول وانتقال الأموال بين الأفراد[(2)]. حيث عمد المشرع إلى جعل كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، التي جاء بها بفترات متباينة وفي أنظمة سياسية مختلفة، معتنقة تلك الاهمية.

فضلاً عن الأهمية التي اكتسبتها "الضريبة"، من وراء المشكلات التي تنجم عنها، والتي من اهمها ظاهرة الإزدواج الضريبي وما يخلق من آثار.

فالإزدواج الضريبي ظاهرة ذات قاسمٍ مشترك، إذ يمكن أن نجد لها مكاناً في النظام الضريبي المطبق في كل من البلدان المتقدمة والنامية، مع التباين بحجمها وفي الأسباب التي تؤدي إلى وجودها،

---

(1) ينظر: محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار الميسر للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2010، ص50-51.

(2) ينظر: علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة "دراسة قانونية مقارنة في ظل آخر التعديلات على التشريعية، واجتهادات القضاء دستوري"، دار الكتب والوثائق، بغداد، 2012، ص6.

وعلى العموم فهي وليدة نتائج اتساع نشاط الدولة، وتعدد وظائفها، وما يرافقه من تشابك العلاقات الإقتصادية في مختلف دول العالم، والتي يلحظ فيها نمو المبادلات التجارية والإنتشار الواسع للإستثمارات الأجنبية بجميع اشكاله؛ فضلاً عن تعاظم دور الضرائب وازدياد أهميتها. فبعد أن كان تمويل الخزينة العامة بالأموال، هو الهدف الوحيد الذي يسعى اليه المشرع من فرض الضريبة، فقد غدا هذا الهدف تقليدياً، وتقف إلى جانبه مطالب أخرى إقتصادية واجتماعية، وهذا ما جعل من توظيف الضريبة أداة مؤثرة في خلق هذه الظاهرة، ويستأثر بها الخاضعون لها، فتَصبح " الضريبة" على أثرها الميدان الذي تتنازع فيه، مصلحتان متفرقتان هما: مصلحة المُكلف في الخلاص من الضريبة، الذي يلتزم بعد كد وعناء بدفعها مرتين أو أكثر على الوعاء ذاته، دون أن يلمس مقابلها منافع تعود عليه بالخدمات، ومصلحة الدولة الساعية إلى ضمان تدفق الأموال إلى الخزينة العامة بانتظام واضطراد، فضلاً عن سعيها إلى تحقيق أهدافها في الميادين السياسية والإقتصادية والإجتماعية كافة.

وتأسيسا على ما سبق، تنهض مشكلة هذه الدراسة، التي تتمحور حول إشكالية الإزدواج الضريبي في العراق، التي جاءت بعد تبني الدستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ، النظام السياسي الآخذ بالدولة الإتحادية واللامركزية الادراية للمحافظات غير المنتظمة في إقليم، اضافة الى فقدان النصوص الدستورية والقانونية المعالجة لتوزيع الاختصاص الضريبي بين كل من السلطة الاتحادية والسلطات المحلية "الإقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم" .

ومن أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة، عمدت هذه الدراسة إلى خلق الفرضيات، التي تمثلت بوجود اختلال عمودي وأفقي في توزيع الموارد المالية في دولة العراق بعد تبنيه النظام السياسي المختلط بين الدولة الإتحادية واللامركزية الإدارية، فضلاً عن وجود تداخل بموجب النصوص الدستورية والقانونية في الإختصاصات المالية بين السلطة الإتحادية والسلطات المحلية "الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم"، إضافة إلى قصور تشريعي في تنظيم الإختصاص المالي للسلطات المحلية، وما ينجم عنه من آثار ضارة.

وتتجلى أهمية الدراسة في الحاجة الملحة للتعمق في الإزدواج الضريبي التي غدت تحتل مكان الصدارة في الدراسات المالية السائدة في المحافل الدولية، والسعي لإيجاد الوسائل الملائمة لتجنبه، لكون الإزدواج الضريبي يعد من العقبات التي تواجة العراق للانفتاح على العالم الخارجي، من حيث توسيع التشابك في العلاقات الإقتصادية ونمو التجارة مع دول العالم، إضافة إلى أنَّ فرض الضريبة على شخص المُكلف أكثر من مرة، وعلى الوعاء ذاته في المدة الواحدة، يؤدي إلى ما يثقل كاهل المُكلف بأكبر من

طاقته التكليفية، وهذا ما يؤثر في مداخيله وعائدات استثماراته، سواء في النطاق الداخلي أم الدولي، وما ينجر من مشكلات ضريبية أخرى، لا تقل خطورة عن سابقتها، تدفعه إلى استخدام الوسائل المشروعة وغير المشروعة للتخلص منها، وما يعانيه جراء تلك المحاولات والتي تزيد من ثقل كاهله.

أما فيما يخص منهجية الدراسة، فقد استدعت إلى استخدام المنهجَيْن: الوصفي والتحليلي، لكونهما الأكثر ملاءمة مع طبيعة الموضوع، وما تسعى إليه الأهداف، إذ إنَّ الباحث عمد إلى اتباع المنهج الوصفي في تحديد أصل وطبيعة ظاهرة الإزدواج الضريبي وملاحظة الأسباب التي أدت إلى تطورها، في حين اعتمد المنهج التحليلي من أجل دراسة وتحليل كيفية توزيع الإختصاص الضريبي وطرق معالجته، كما استدعت الضرورة لدراسة الحالة، وتعزيزها باعتناق الأمثلة مع دول أخرى كلبنان ومصر والأردن، من أجل الإلمام بها وإغنائها.

وتقع هذه الدراسة في فصلين: سيُخصص الفصل الأول لماهية الإزدواج الضريبي، والذي يندرج تحته مبحثَيْن:

يحدد المبحث الأول مفهوم الإزدواج الضريبي، والذي جاء فيه تعريف لظاهرة الإزدواج الضريبي وتميزه عن غيره من المفاهيم القريبة منه، إضافة إلى شروط تحققها وأنواعها من حيث النطاق وإرادة المشرع.

أما المبحث الثاني: فيخصص لأسباب الإزدواج الضريبي في العراق، ويتضمن كلاً من طبيعة النظام السياسي وتعدد التشريعات الضريبية.

أما الفصل الثاني: فستُبحث فيه آثار الإزدواج الضريبي ومعالجته ضمن مبحثَيْن:

الأول منه: في آثار الإزدواج الضريبي ونتائجه، والذي سيتم فيه تناول الآثار الإقتصادية والفنية وّما ينتج منها.

أما المبحث الثاني فهو في معالجة الإزدواج الضريبي، فيتناول التنسيق الضريبي الداخلي والدولي من أجل تحقيق التناغم والتناسق لتوزيع الإختصاص، ولتفادي الإزدواج الضريبي.

الفصل الأول
ماهية الإزدواج الضريبي

تمثل الضرائب مورداً عاماً من الموارد المالية للدولة، وبالنظر إلى التطور التاريخي لهذا المورد يلحظ ان أهميته اختلفت بين زمن وآخر نظراً للعديد من الإعتبارات، التي كان في مقدمتها السياسة الإستبدادية قديماً في فرض الضرائب التي كان الهدف منها إشباع خزينة الملك وحاشيته وفقاً لما يرى من ضرورة للمحافظة على كيانه، مروراً بالتطور الذي طرأ على ذلك والذي أصبحت فيه الضريبة تدفع مقابل الخدمات التي يحصل عليها الشخص وفقا لمبدأ رضا الممولين، وصولاً إلى اعتبارها فريضة إلزامية ذات وظائف متعددة في مجالات مختلفة[1]. إذ إنَّ هذه التطورات لا تخلو من وجود ظاهرة الإزدواج الضريبي، وما ينتج منها من مشكلات قد تطال الأشخاص، نتيجة فرض ضريبتين أو أكثر على المُكلف ذاته وعلى الوعاء نفسه ضمن نطاق سيادة الدولة الواحدة، أو قد يصاب بها شخص اعتاد التنقل بين أقاليم تابعة لدول ذات سيادة مستقلة، تجعل من ذاته مكلفاً لدفع الضريبة على ما يخزنه من مال نتيجة ممارسته لنشاط تجاري أو صناعي، جُعل منه واقعة مناسبة ومادة خاضعة للضريبة بين تلك الدول، ما أصبح محلاً لازدواج ضريبي دولي.

وعلى أساس ما تقدم، فإن هذا الفصل سيقسم إلى المبحثَيْن: الأول منه: لمفهوم الإزدواج الضريبي الذي يتناول الباحث من خلاله تعريفه وتميزه عن المفاهيم القريبة لتجنب ما يثار من الخلط والإلتباس، في المطلب الأول من المبحث ذاته، إضافة إلى الشروط التي تحقق فيها هذه الظاهرة وما ساقه كتاب المالية من اختلاف حول البعض منها في الفرع الثاني من المطلب نفسه، متناولاً أنواع الإزدواج الضريبي ورأي كتاب المالية في البعض منها، وبالخصوص الإزدواج الضريبي الدولي في المطلب الثاني في فرعين: أحدهما: للإزدواج الضريبي من حيث النطاق، والآخر من حيث إرادة المشرع، موضحاً أسباب الإزدواج الضريبي في العراق في المبحث الثاني الذي حصر في تغير شكل الدولة، وما يترتب عليها من آثار في المطلب الأول تحت مسمى طبيعة النظام السياسي للدولة العراقية، ما بين النظام الإتحادي في الفرع الأول وبين نظام اللامركزية الإدارية في الفرع الثاني من المطلب نفسه، مخصصاً المطلب الثاني بفرعيه لتعدد التشريع الضريبي الإتحادي والمحلي لسلطات الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم والتي يتناولها الباحث اتباعاً بفرعَيْن.

---

(1) ينظر: دولار علي وعبد المنعم فوزي، مالية الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية، ط1، 1962، ص58-59.

المبحث الأول

مفهوم الإزدواج الضريبي

بعد ان أصبحت الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية للدولة، بهدف تحقيق التدخل في الحياة السياسية والإقتصادية والإجتماعية، نتج من ذلك بروز ظواهر متعددة، منها: ظاهرة الإزدواج الضريبي داخل نطاق الدولة، وامتدادها لتدخل في النطاق الدولي، بسبب نمو العلاقات الإقتصادية الدولية المتزايدة، وما استتبعه من حركة دائمة في تنقل الأشخاص ورأس المال، الأمر الذي أثار كثيراً من الأبحاث والمناقشات بين رجال القانون والإقتصاد والمال، والإهتمام بدراسة هذه الظاهرة[(1)].

ومن هنا دعت الحاجة لمعرفة مفهوم الإزدواج الضريبي، فعمد الباحث الخوض في تعريف ظاهرة الإزدواج الضريبي، وتميزها عن غيرها من مفاهيم قريبة منه، ومن ثم بيان العناصر التي يقوم عليها الإزدواج الضريبي، مستعرضاً إختلافات كتاب المالية إن وجدت في المطلب الأول من هذا المبحث، وكذلك بيان أنواع الإزدواج الضريبي من حيث النطاق، وقصد المشرع في المطلب الثاني من المبحث ذاته.

المطلب الأول: تعريف الإزدواج الضريبي وشروطه:

نظراً لأهمية الإزدواج الضريبي، ومفاعيله على الصعيدين: المحلي والدولي، يجب الوقوف على معرفة هذه الظاهرة وبيان شروطها، ولذا سيُخصص الفرع الأول من هذا المطلب لتعريف الإزدواج الضريبي وتمييزه عن غيره من المفاهيم، لتجنب الخلط بين تلك المفاهيم، وإضافة إلى أن هذه الظاهرة تتطلب شروطاً لتحققها ينبغي توافرها ومعرفتها حتى يمكن القول بوجودها، وهذا ما يتناوله الباحث في الفرع الثاني من المطلب ذاته.

الفرع الأول: تعريف الإزدواج الضريبي وتمييزه عن غيره من مفاهيم

قبل الولوج بتفصيلات ظاهرة الإزدواج الضريبي من حيث شروطها، والأنواع التي تنجم عنها، والأسباب التي خلقتها، والآثار التي تترتب عليها، يتعين الوقوف على تعريفها، وما هو المقصود منها،

---

(1) ينظر: الإزدواج الضريبي ومشاكلة، بحث منشور على الشبكة الإلكترونية العالمية: www.startimes.com، تاريخ الدخول: 2014/3/25.

وما ساقه كتاب المالية من آراء في هذه الظاهرة، لمعرفتها وتوضيحها ولتميزها عن المفاهيم القريبة منها، ولذا فإن هذا الفرع سيعمد أولاً إلى تعريف ظاهرة الإزدواج الضريبي، ومن ثم معرفه المفاهيم القريبة منه ثانياً، والتي يتناولها الباحث تباعاً.

أولاً: تعريف الإزدواج الضريبي:

على الرغم من اهتمام كتاب المالية العامة بظاهرة الإزدواج الضريبي، باعتبارها ظاهرة قانونية ذات آثار اقتصادية، تمثل عبءاً إضافياً يقع على عاتق المُكلف، ويضاف إلى العبء الأصلي ليستغرق الجزء الأكبر من الأرباح المحققة من قبله، الا أنهم لم يتفقوا على تعريف موحد لهذه الظاهرة.

حيث عرفت هذه الظاهرة وفق غالبية كتاب المالية العامة، بفرض الضريبة نفسها أكثر من مرة على الشخص ذاته، وعن المال نفسه، وفي المدة ذاتها بواسطة سلطتين ماليتين مختلفتين[1]. الا أنه يؤخذ على هذا التعريف، أن إمكانية نهوض الإزدواج الضريبي لا تنحصر في تعدد السلطات المالية، وإنما قد تظهر من السلطة المالية الواحدة، التي يكون لها الإختصاص الحصري في المجال الضريبي.

وهذا ما دفع إلى تعريف هذه الظاهرة، بخضوع المال نفسه لأكثر من مرة لضريبة من النوع ذاته للشخص عن المدة ذاتها[2].

وفي هذا الصدد عرفت أيضاً إلى أنها: "تحميل المُكلف الضريبة نفسها عن مادة التكليف نفسها أكثر من مرة"[3]. الا أنه يؤخذ على هذا التعريف أنه تناسى شرط المدة، كشرط مستقل لتحقيق ظاهرة الإزدواج الضريبي. كما عرفت إلى أنها: بفرض الضريبة مرتين أو أكثر على المال ذاته في داخل حدود الدولة أو خارجها[4]. وبهذا التعريف يلحظ أنه أشار بخلاف التعريفات السابقة إلى نطاق الإزدواج الضريبي من حيث النطاق.

---

(1) ينظر: إبراهيم القاسم رحاحلة، ماليه الدولة الإسلامية، مكتبه مدبولي، القاهرة، 1999، ص123؛ حسين فليح خليف، المالية العامة، علم الكتاب الحديث لنشر والتوزيع، أربد-الأردن، 2008، ص191.

(2) ينظر: رفعت المحجوب، المالية العامة "النفقات العامة والإيرادات العامة"، دار النهضة العربية، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، 1978، ص309؛ حيدر وهاب، دروس في علم المالية العامة والتشريع المالي، جزء الثاني، محاضرات مطبوعة القيت على طلبة المرحلة الثانية كلية القانون- جامعة المستنصرية ، 2013-2014، ص15.

(3) ينظر: عبد الامير شمس الدين، الضرائب اسسها العلمية وتطبيقاتها العملية "دراسة مقارنة"، المؤسسة الجامعية للدراسات والتوزيع، بيروت، ط1، 1987، ص51.

(4) ينظر: سعدي بسيسو، موجز علم المالية العامة والتشريع المالي العراقي، مطبعه تفيض، بغداد، 1950، ص123.

كما ان بعض كتاب المالية العامة، عرف الإزدواج الضريبي، إلى أنه إلزام المُكلف الواحد بأكثر من ضريبة على الوعاء ذاته خلال المدة ذاتها[1].

وعلى أساس ما تقدم، فإن ظاهرة الإزدواج الضريبي تتحقق، في رأي غالبية كتاب المالية العامة، عندما يخضع المُكلف ذاته لأكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي ذاته في المدة ذاتها.

الا أن بعض كتاب المالية العامة، يذهب إلى تعريف الإزدواج الضريبي، إلى فرض الضريبة نفسها مرتين على المُكلف نفسه على المادة نفسها[2]، ويلحظ من خلال هذا التعريف، أنه يشترط فرض ضريبتين، لتحقيق ظاهرة الإزدواج الضريبي، إلا أنَّ الأخيرة، وإنْ كانت تتحقق بفرض ضريبتين متشابهتين على الوعاء الضريبي ذاته للمكلف نفسه، الا أنَّ وجود هذه الظاهرة غير مشروط بفرض الضريبة مرتين فقط لكي تتحقق، وإنما يمكن ان تفرض أكثر من ضريبة من سلطات مختصة على المُكلف نفسه في المدة ذاتها.

لا سيما وأنَّ اختلاف كتاب المالية العامة حول تعريف الإزدواج الضريبي، لم يتوقف عند هذا الحد وإنما أمتد بشكل ذهب البعض فيه إلى تعريف الإزدواج الضريبي، إلى أنه بالتعدد الضريبي على المُكلف ذاته خلال فتره زمنيه واحده[3]. الا أنَّ هذا التعريف جعل كلاً من الإزدواج الضريبي والتعدد الضريبي مرادفين لبعض، في حين إنَّ لكل منهما مفهوماً قائماً بذاته.

وبعد الوقوف على ما أفاض به كتاب المالية العامة من تعريفات، تجسد معنى أهمية هذه الظاهرة، ومعرفة ما هو مكنون فيها من خلاف، فيمكن تعريف الإزواج الضريبي، إلى أنه خضوع المُكلف ذاته لأكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي ذاته في المدة نفسها.

---

(1) ينظر: عباس نصر الله، النظرية العامة للضريبة، محاضرات مطبوعة القيت على طلبة كليه الحقوق والعلوم السياسية والإدارية في الجامعة الإسلامية في لبنان، 2014، ص33؛ مروان القطب، مدخل إلى المالية العامة وتشريع المالي والضريبي، مكتبة الجامعة اللبنانية، صيدا، ط1، 2011، ص207

(2) ينظر: باهر محمد علتم، المالية العامة "ادواتها الفنية واثارها الإقتصادية"، مكتبه نهضة الشرق، القاهرة، 1995، ص519؛ محمد دويدار، دراسات في السياسة المالية والتخطيط المالي، جزء الأول في مبادئ المالية العامة، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، ط1، 1968، ص268.

(3) ينظر: خطار شلبي، علوم المالية والتشريع المالي، دار المنشورات الحقوقية، مطبعه صادر، ط5، 1994 ص251؛ محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف، مصر، 1969، ص125.

ثانياً: تميز الإزدواج الضريبي عن غيره من المفاهيم:

1: الإزدواج الضريبي وتعدد الضرائب:

قد يلجأ المشرع الضريبي إلى الإستعانة بطرق فنية مختلفه للإخضاع الضريبي، إذ يلجأ بعد أن كان متمسكاً بفرض ضريبة واحده لتمويل خزينة الدولة، إلى صنع أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب التي يخضع لها المُكلفون، أي: يلجأ إلى فرض ضرائب متعددة على أوعية ضريبية مختلفة بأعباء متفاوتة، فتفرض ضرائب على عدة نشاطات يقوم بها الأفراد، بحيث يتخذ كل نشاط مصدراً لضريبة ما، كفرض ضريبة على الدخل الناتج من عمل، وأخرى على الدخل الناتج من ملكية عقار، وأخرى على الدخل الناتج من استغلال صناعي أو تجاري، أي: إنه يقوم على التمييز بين مصادر الدخل المختلفة، بحيث يكون كل إيراد ناجم عن مصدر خاضع لضريبة مستقلة في نوعها، وسعرها، وأسس تقديرها، وجبايتها، بالشكل يعمد فيه المشرع إلى جعلها خالية من تعقيد النظام الضريبي وغموض أحكامه، أو عرقلة سير النشاط الإقتصادي، وإرهاق المُكلف وازدياد تكلفات الجباية[1].

وفقاً لما تقدم فإن التعدد الضريبي نظام ضريبي يقضي بتنوع الضرائب تبعاً لتنوع مصادر الدخل، وهذا ما يميزه عن الإزدواج الضريبي، الذي عرف على ضوء ما تقدم من تعريفات ساقها كتاب المالية العامة لهذه الظاهرة إلى أنها خضوع المُكلف لأكثر من ضريبة على المال ذاته وفي المدة ذاتها، ولذا فإن كل من المفهومين مستقل وقائم بذاته عن الآخر، ولا يمكن الخلط بينهما[2].

2: الإزدواج الضريبي والتكرار الضريبي:

يتضح الفرق بين الإزدواج الضريبي وتكرار الضريبة: فالأخير يحصل عندما يخضع الوعاء الضريبي نفسه لأكثر من ضريبة، نتيجة تكرار الواقعة المنشئة للضريبة، كنقل ملكية العقار، أو حق التصرف، حيث أن كل عملية لنقل الملكية ترافقها عملية إخضاع للضريبة، إلا أن الموطن الأكثر تجسيداً للتكرار الضريبي يكمن في الضرائب غير المباشرة، فإن عملية استيراد السلعة تخضع لأكثر من ضريبة، نتيجة تكرار عملية البيع المتعدد لسلعة، ما يؤدي إلى تكرار الواقعة المنشئة للضريبة، وهذا ما يؤدي إلى

---

(1) ينظر: بحث منشور على الشبكة الإلكترونية العالمية
.www.ao-academy-org/docs/almbliyah1611009-1.doc، تاريخ الدخول 2014/3/28.
(2) ينظر: محمد وديع بدوي، دراسات في الماليَّة العامة، دار المعارف، مصر، 1966، ص229

تكرار فرض الضريبة[1]. فالتكرار الضريبي: مصطلح يرمي إلى تحقق عملية متجددة في تحقيق الواقعة التي تستوجب فرض الضريبة، ونتيجة لهذا يمكن القول: إنَّ التكرار الضريبي عملية ترافق تكرار الواقعة المنشئة لفرض الضريبة، وهذا ما يدعو إلى التمييز بين الإزدواج الضريبي الذي يقضي بفرض الضريبة مرتين أو أكثر على الواقعة ذاتها التي يقوم بها الشخص المُكلف، في حين أنَّ تكرار الضريبة يتحقق باستقلال واقعة الضريبة عن الأخرى في فرض الضرائب.

الفرع الثاني: شروط الإزدواج الضريبي:

بعد معرفه ظاهرة الإزدواج الضريبي وفق رأي غالبية كتاب المالية العامة، وبناءً على ما تقدم من تعريفات، التي عرفت إلى أنها فرض الضريبة نفسها أكثر من مرة على الشخص ذاته، وعن المال نفسه، وفي المدة ذاتها، فيمكن استخلاص شروط لتحقيق هذه الظاهرة، والتي تتجسد: بوحدة شخص المُكلف، ووحدة المادة الخاضعة للتكليف، وحدة الضريبة المفروضة، ووحدة المدة الزمنية، والتي يتناولها الباحث تباعاً في هذا الفرع.

اولاً: وحدة المُكلف الخاضع للضريبة[2]:

إنَّ الشخص الذي افترض هذا الشرط لأجله، هو المُكلف الذي يجد ذاته متحملاً العبء الضريبي بفرض أكثر من ضريبة على الوعاء ذاته، وفي صدد ذلك لا تثور مشكله الإزدواج الضريبي عندما يتعرض الشخص الطبيعي ذاته "المُكلف"، لدفع الضريبة أكثر من مرة، على الوعاء الضريبي ذاته، فإذا كان هذا الوعاء مشتركاً، على سبيل المثال بين شخصين، وقام كل منهما بدفع الضريبة، على الجزء الذي يخصه، فلا نكون بصدد إزدواج ضريبي، لعدم وحدة الشخص الخاضع للضريبة، فضلاً عن الإختلاف في الوعاء الضريبي[3].

---

(1) ينظر: سوزي عدلي ناشد، أساسيّات اَلمالية العَامة "النفقات العامة – الإيرادات العامة –الميزانية العامة"، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، 2008، ص285؛ محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص187.

(2) اختلفت تسمية الشخص الخاضع للضريبة: فقد أخذ المشرع العراقي باصطلاح المُكلف في المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم113 لسنة1983 المعدل، وهذا ما اقتدى به كل من المشرعين: اللبناني والأردني، في حين أخذ المشرع المصري مصطلح الممول في المادة (1) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005المعدل. الا أنَّ الأفضل هو الأخذ بمصطلح المُكلف طالما أنَّ الشخص لم تربط به الضريبة نهائياً، واستخدام الممول في الوقت الذي كان مديناً لخزينة الدولة بضريبة بعد ربطها، فقد يكون الممول مكلفاً وتنتهي إجراءات تقدير الضريبة وربطها إلى عدم دفعه الضريبة لكون دخل إيراده ضمن الإعفاء، وبذلك تنفى صفه الممول عنه.

(3) ينظر: المبادئ القانونية للإلتزام الضريبي ما بين الإزدواج الضريبي والتهرب الضريبي، بحث منشور على الشبكة الإلكترونية العالمية، http: //www.amlc.jo/ar/content/221، تاريخ الزيارة: 2014/3/30.

وفي هذا الصدد، فإن الشخص المُكلف، عندما يكون طبيعياً لا تثار مشكلة في تحديد الشخص المُكلف بفرض الضريبة، ومعرفة تحقق الإزدواج الضريبي، ولكن الصعوبة تثور في حال فرض الضريبة على الشخص المعنوي، ففرضها مثلاً على الأرباح التي تحققها إحدى الشركات، بوصفها شخصاً معنوياً، ثم تفرض على التوزيعات التي تجريها الشركة على المسهمين فيها، هل يعتبر فرض الضريبتين محققاً للإزدواج الضريبي، طالما الشخص نفسه يدفع الضريبة عن الأرباح والتوزيعات، أي: بوصفه شخصاً مسهماً وآخر مستقلاً؟.

فيذهب من كان مدفوعاً بالمنظور الإقتصادي، ومتناسياً التنظيم القانوني، إلى تحقق ظاهرة الإزدواج الضريبي، لكون الشركة، وإن كانت تتميز قانوناً عن الأشخاص المكونين لها، الا أنها تمثلهم، والأرباح التي تحصل عليها الشركة هي أرباح ناتجة بالنهاية من فعلهم، أي: ربحها ناتج من صنيعتهم، وبالتالي فإن الشركاء المسهمين هم الذي يتحملون العبء الضريبي التي تدفعه الشركة والعبء الضريبي على التوزيعات التي يحصلون عليها، وثم فيكون الإزدواج الضريبي محدثاً أثره من الناحية الإقتصادية، وان لم تتوافر أركانه القانونية[1]. في حين يذهب المتمسك بالمنظور القانوني، بانعدام ظاهرة الإزدواج الضريبي لانعدام تحقق وحدة الشخص المُكلف، أي: لكي نكون بصدد ازدواج ضريبي بالمعنى القانوني، يقتضي توافر جميع الشروط اللازمة لتحققه، والتي منها وحدة الشخص المُكلف بالمعنى القانوني، والذي يعد شرطاً أساساً لازماً لتحقيق هذه الظاهرة، ولذا في المثال أعلاه تنتفي وحدة الشخص المُكلف الخاضع للضريبة، والتي تعد شرطاً لتحقيق ظاهرة الإزدواج الضريبي، لكون الشركة من الناحية القانونية شخصية معنوية مستقلة عن شخصية المسهمين المكونين لها[2]. وهذا ما يؤيده الباحث لكون هناك تمييز صارخ بوضوح ما بين الشخص الطبيعي والمعنوي، والذي يقتضي التفريق فيما بينهما سواءً من الناحية القانونية أم الإقتصادية، وهذا ما يتوافق مع النصوص القانونية القاضية بهذا التفريق الذي عملت به الدول، بما فيها العراق الذي عمد فيه المشرع في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل، تميز بين الشخص الطبيعي والمعنوي، فالأخير يعرف الشخص المعنوي إلى أنه "كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المعرفة في الفقرة السادسة من هذه المادة "[3]. ولذا، فإنَّ الرأي الموافق للمنظور الإقتصادي يضعف أمام ماتبناه الفقهاء وتمسكت بنصوص القانونية.

---

(1) ينظر: عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق، جزء الأول، مطبعة العاني، بغداد، ط1، 1972، ص175.

(2) ينظر: رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص310

(3) ينظر: الفقرة (4، 5) من المادة (الأولى) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

ثانياً: وحدة المادة الخاضعة للضريبة[1]:

ان وحدة المُكلف الخاضع للضريبة، وإن كانت شرطاً هاماً لقيام ظاهرة الإزدواج الضريبي، إلا أنَّ تحققه لم يعد كافياً، فلا بد من توافر الشروط الأخرى التي تجتمع معهُ لتحقيق ظاهرة الإزدواج الضريبي.

ومن هذه الشروط التي يتطلب وجودها لتحقيق الإزدواج الضريبي: شرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة، والتي تتطلب أن يكون الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة لأكثر من مرة واحدة، بمعنى آخر أن يكون الوعاء الضريبي واحداً عند فرض أكثر من ضريبة، فاختلاف الوعاء الضريبي يحقق لنا التعدد الضريبي، وليس الإزدواج الضريبي، كفرض الضريبة على الدخل الناتج من عمل كموظف، وأخرى عن عمل كمهنة حرة، وهنا لا نكون أمام ازدواج ضريبي لأن الدخل الخاضع للضريبة ليس واحداً وإنما هو يختلف باختلاف كل حالة، أما دفع الضريبة أكثر من مره عن الدخل الناتج من عمله من مهنته الحرة، فيحقق لنا وحدة الوعاء الضريبي، ما يجعلنا أمام ظاهرة الإزدواج الضريبي، أي: لنهوض الإزدواج لا بد أن يكون الوعاء الضريبي عند فرض ضريبتين أو أكثر واحداً[2].

كما يمكن أن نتصور وحدة الوعاء الضريبي في النطاق الدولي، عندما يكون هذه الوعاء خاضعاً لأكثر من ضريبة تفرض من دول عدة، ومثلاً على ذلك: ما قضت به أحكام الفقرة (ب) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985الملغي، عندما أخضع الدخول بما فيها الفوائد والعمولات وعوائد الإستثمارات المالية، وأرباح المتاجرة بالعملات والمعادن الثمينة، والأوراق المالية المتحققة لأي شخص أردني أو مقيم، وتكون ناشئة عن أمواله وودائعه، لقانون ضريبة الدخل الأردني[3].

أو كضريبة الدخل التي تفرض على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في خارج العراق[4].

---

(1) تعرف المادة بالوعاء الضريبي أو المطرح الضريبي الذي يقصد بها، أنه الشيء أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، ويوسع البعض من تعريف وعاء الضريبة ليشمل طريقة توزيع الضريبة بين المادة المفروضة عليها أو بدمج ذلك الوعاء بالفكرة المقدرة التكليفية على اعتبار أنها هي التي تشكل موضوع الضريبة، ينظر: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي "دراسة مقارنة"، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون – جامعة الموصل، العراق، 2008، ص7.

(2) ينظر: رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص310.

(3) ينظر: سالم الشوابكة، الإزدواج الضريبي على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني، 2005، ص59.

(4) ينظر: الفقرة (1) من المادة (الخامسة) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

ثالثاً: وحدة الضريبة المفروضة[1]:

يراد بهذا الشرط أنْ يتعرض المُكلف ذاته لضريبتين أو أكثر، أي: يدفع المُكلف أكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي ذاته على الرغم من الوحدة الواقعة المنشئة للضريبة، فإن تكررت الواقعة عندئذ لا نكون أمام ازدواج ضريبي، بل يتحقق تكرار الضريبة نتيجة تكرار الواقعة، كفرض السلطات المالية ضريبة على نقل الملكية، ثم عمد المُكلف بها إلى القيام بعملية نقل ملكية أخرى، فإنه سيخضع للضريبة نتيجة تكرر الواقعة، ولذا لابد أنْ يخضع المُكلف نفسه لأكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي ذاته للواقعة نفسها، أي: حتى يمكن أن نكون أمام ازدواج ضريبي، لابد أن تتحقق عملية فرض الضريبة من النوع نفسه وّعلى المال ذاته.

ومن جهة أخرى، فقد يدفع المُكلف ضريبتين متشابهتين أو من النوع نفسه، فهل نكون بصدد ازدواج ضريبي؟

من الجدير بذكره أنه، لم يصل الفقهاء المالية والضريبة إلى صنع قواعد عامة تحكم المقصود بالتشابه الضريبي، أو الضرائب من النوع نفسه، فضلاً عن افتقار التشريعات الضريبية في بيان ما يعتبر من الضرائب متشابهاً لتلافي أي خلاف بهذا الصدد[2]. ولذا اعتبر ما يفرض من الدولة من ضرائب مشابهة إزدواجاً ضريبياً؛ لكون الضريبة، وبصرف النظر عن إسمها، وكيفية تنظيمها، تشكل عبءاً على الدخل، فضلاً عن انعدام الفرق بين الضريبتين؛ لكونه يخضع لضريبتين متشابهتين،، وهذا ما يحقق الإزدواج الضريبي[3]. ويؤخذ على هذا الرأي أنه تبنى الوجه الإقتصادي للضريبة فقط، دون الأخذ بالتنظيم القانوني والفني لها، فضلاً عن أنه عمد إلى هدم مصطلح التعدد الضريبي الذي خلق بالنظام الضريبي من قبل إرداة واعية عملت جاهدة على رفد الخزينة، وتحقيق ما ترنو اليه من أهداف.

في حين ذهب البعض الآخر، إلى انعدام إمكانية تحقق الإزدواج الضريبي، إلا إذا كان من النوع نفسه، ففي اختلاف النوع نكون أمام ضريبتين مختلفتين من حيث التنظيم الفني والقانوني، لذا تنعدم

---

(1) من الجدير بذكره، إنَّ بعض كتاب المالية العامة يفرق بين التعدد الضريبي والإزدواج الضريبي، ولكن يذهب إلى تسمية شرط وحدة الضريبة بالتعدد الضريبي. ينظر: فاطمة السويسي، المالية العامة "موازنة-ضرائب"، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس- لبنان، 2005، ص239.

(2) ينظر: سوزي عدلي ناشد، أساسيّات اَلمالية العَامة "النفقات العامة – الإيرادات العامة – الميزانية العامة"، مرجع سابق، ص283-284.

(3) ينظر: فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص239.

ظاهرة الإزدواج الضريبي عندما يدفع المُكلف ضريبة العقار وضريبة على الدخل؛ لإختلاف ضريبتين عن بعضهما البعض[1]. أي: إن هذا الرأي توافق مع الناحية القانونية، ولكن يؤخذ عليه أنه قد يعمد المشرع الى تجنب الإزدواج الضريبي في الضرائب المشابهة، ولذا نميل إلى التوفيق فيما بينهما بالتزام العدالة الضريبية لمنع الظلم الذي يلحق الشخص المُكلف من فرض ضرائب من النوع نفسه أو المشابه، لا سيما وأنَّ الأخيرة قد تكون نافذة للمشرع الضريبي لإثقال كاهله، وتحميله أكثر من طاقته.

رابعاً: وحدة المدة الزمنية:

إنَّ شرط وحدة المدة، أو ما يعرف بوحدة الواقعة المنشئة للضريبة، والتي تعرّف إلى أنها المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لإجبار المُكلفين عن التنازل على جزء من الوعاء الذاتي الذي تم اختياره أساساً لفرض الضريبة[2]، أي: الفترة الزمنية الواحدة التي يحددها القانون، ويدفع فيها المُكلف أكثر من ضريبة، إذ إنَّ المدة تختلف باختلاف أنواع الضرائب، ومثالاً على هذا: فإن الضريبة التي تفرض على الأرباح التجارية والصناعية يمكن تحصيلها في آخر السنة بعد تحقق الأرباح، وكذلك فرض الضريبة على الرواتب التي يتقاضاها الموظف، فإن تحصيلها يختلف عن ضريبة نقل الملكية، وهكذا[3].

وعليه يشترط لتحقق ظاهرة الإزدواج الضريبي أن يقوم المُكلف بدفع أكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي ذاته، في فترة زمنية واحدة، أو عن واقعة ذاتها، ومن هنا تكمن أهمية هذا الشرط حيث يعتبر أساساً في تحقيق ظاهرة الإزدواج الضريبي، ويحدث بأن يدفع المُكلف ضريبة الدخل لعام 2014، ثم يدفع نفسها في عام 2015، ففي هذا المثال لا نكون أمام فترة زمنية واحدة تؤدي عنها الضرائب ما يؤدي إلى انتفاء هذا الشرط لتحقيق ظاهرة الإزدواج الضريبي، فنكون أمام فترات متعددة تستحق الضريبة فيها، إلا أن هذا الشرط لم يكن موضع إجماع من كتاب المالية العامة، فبعض الكتاب يذهب إلى اعتبار شرط وحدة المادة الخاضعة لضريبة يغني عن شرط المدة، من هنا تعتبر وحدة المدة ليست شرطاً مستقلاً، لأن اختلاف المادة الخاضع للضريبة وهو ما يعدم ظاهرة الإزدواج الضريبي[4]، ولكن وإن صح هذا الرأي في مجال ضرائب الدخل، إلا أنه لا يؤدي دائماً الى اختلاف المدة إلى اختلاف رأس المال

---

(1) ينظر: مهى حاجي شاهين وعلي السليفاني، التنزيلات في قانون ضريبة الدخل، منشورات زين الحقوقية، ط1، 2013، ص60؛ مروان القطب، مرجع سابق، ص209؛ محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص186.

(2) ينظر: طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ص144.

(3) ينظر: بحث منشور على الشبكة الالكترونية العالمية: http: //www.wattpad.com/456236، تاريخ الزيارة: 2014/4/4.

(4) ينظر: ناصر عبيد الناصر، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، مطبعة الداودي، 1997-1998، ص135؛ عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1972، ص452.

موضوع الضريبة، وبذلك فإن شرط المدة يبقى محتفظاً باستقلاليته في مواجهة وحدة المادة الخاضعة للضريبة(1).

ووفق ما تقدم، فإن كل شرط لم يعد كافياً لولوج هذه الظاهرة الا بعد توافر الشروط الأخرى، أي: لا يمكن تصور قيام هذه الظاهرة إلا بعد توافر الشروط الأخرى، وبالشكل الذي يطلبه القانون، لكي ينهض وجود الإزدواج الضريبي الداخلي(*).

المطلب الثاني: أنواع الإزدواج الضريبي:

يعد التشريع الضريبي، شأنه شأن أي تشريع تصدره الدولة، مظهراً من مظاهر سيادتها، فهو يلازمها من حيث المكان، فلا يتعدى سريانه نطاق سيادتها، ولذلك نجد أنَّ الدولة تباشر سيادتها على إقليمها، ولا تتعدى حدود هذا الإقليم إلى إقليم دولة أخرى، لترسم في ظل هذه السيادة سلطتها التي تفرض فيها أكثر من ضريبة على المواطنين فيها، لتحقيق أهداف عدة تعمد اليها، والتي منها رفد خزينة الدولة.

وعلى الرغم مما تقدم، فإن التشريع الضريبي قد يرسم سلطته بشكل يمتد فيه إلى خارج إقليم الدولة، ما يجعل الشخص مُكلفاً بدفع الضريبة، ويكون في الوقت ذاته خاضعاً لضريبة مفروضة من قبل دولتين أو أكثر، على الوعاء الضريبي ذاته، والأمر يكون وجوداً لظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي.

ومن جهة أخرى، فإن القانون الضريبي، صنيعة الإرادة الانسانية، ومن ثم يمكن أن تكون تلك الإرادة قاصدة إحداث تلك الظاهرة المعروفة بالإزدواج الضريبي بشكل مقصود، داخل حدود الدولة، أو قد يقصد بها أشخاص خارج إقليمها، مدفوعة بأهداف عدة صنعتها لتتحقق في رحم التشريع، وقد يعتري تلك الإرادة عيب أو يشوبها نقص، فتحدث من غير القصد ظاهرة الإزدواج الضريبي.

وعلى أساس ما تقدم سيقسم الباحث الدراسة في هذا المطلب إلى فرعين: يخصص الأول منه: لدراسة أنواع الإزدواج الضريبي من حيث النطاق المكاني. في حين يتناول الفرع الثاني: لدراسة أنواع الإزدواج الضريبي من حيث قصد المشرع الضريبي.

---

(1) ينظر: فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص241؛ سالم الشوابكة، الإزدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مرجع سابق، ص60.

(*) من البدهي ان ينهض شرط آخر يضاف إلى الشروط السابقة لقيام ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي، والذي يتمثل بتعدد الدول صاحبة الإختصاص في فرض الضريبة، أي: لكي نكون أمام ازدواج ضريبي دولي يجب أن يكون المُكلف مفروضاً عليه ضريبة من دولتين أو أكثر على الوعاء الضريبي ذاته، ومع توافر الشروط الأخرى التي تحقق بها ظاهرة الإزدواج الضريبي الداخلي.

الفرع الأول: الإزدواج الضريبي من حيث النطاق:

إنَّ التشريع الضريبي يرسم وجوده على جميع الأقاليم التي يسري عليها بموجب سيادة الدولة، وبما لها من سلطة في فرض الضرائب، ويرتب آثاره على ضوء ما خطه المشرع من نصوص، وانطلاقاً من النطاق المكاني للقانون الضريبي، فقد تفرض أكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي ذاته على الشخص المُكلف في المدة ذاتها، وفي حدود الدولة الواحدة ما يخلق ظاهرة الإزدواج الضريبي الداخلي، أو قد يطال أشخاصاً خارج إقليمها بين دولتين أو أكثر، فتفرض على شخص، ضريبة أو أكثر من كل من دولتين على الوعاء ذاته فيظهر الإزدواج الضريبي الدولي.

وعلى أساس ما تقدم، سيُخصص الفرع الأول في دراسة الإزدواج الضريبي الداخلي، في حين يتناول الفرع الثاني الإزدواج الضريبي الدولي.

اولاً: الإزدواج الضريبي الداخلي:

إنطلاقاً من ممارسة الدولة سيادتها الضريبية على الأقاليم التابعة لها، فإنه يحق لها خلق أنظمتها الضريبية الخاصة بها، وفرض الضريبة على جميع الدخول الناتجة من الأنشطة الممارسة على الأقاليم التابعة لها.

وعلى أساس ما تقدم، فإن هذه الحرية في خلق التشريعات الضريبية، في ظل النطاق الإقليمي للدولة، قد يترتب عليها في بعض الأحيان، تعرض الوعاء الضريبي للمكلف ذاته لأكثر من ضريبة في المدة ذاتها، وهذا ما يؤدي إلى وجود ظاهرة الإزدواج الضريبي، التي تتحقق فيها بعد اجتماع شروط هذه الظاهرة داخل حدود الدولة(1).

وعلى الرغم مما تقدم، فإن ظاهرة الإزدواج الضريبي الداخلي، ترسم وجودها تبعاً للنظام السياسي الذي تعتنقه الدولة، بحيث ان الدولة البسيطة، والتي تكون السلطة في التشريع الضريبي، واحدة على جميع أرضيها، وتتصف ببساطة بنيتها الدستورية، أي: تكون جميع السلطات الأساسية فيها تدار من المركز من خلال الدستور، ولاسيما الإختصاص الضريبي الذي يكون من اختصاص سلطة واحدة معبرة عن إرادة الشعب "السلطة التشريعية"، بحيث يمكن تصور حدوث ظاهرة الإزدواج الضريبي، عندما تقوم

---

(1) ينظر: مرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعة، بيروت، 2001، ص97؛ رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص312.

هذه السلطة بفرض أكثر من ضريبة على المُكلف ذاته، كالإزدواج الضريبي الذي عمد اليه المشرع الضريبي في جمهورية مصر العربية الناشئ عن السلطة الواحدة، بعد فرض ضريبة إضافية سنوية اتصفت بطابعها الموقت المحدد بمدة ثلاث سنين وبسعر ثابت، على الضريبة الأساسية المفروضة بموجب قانون ضريبة على الدخل النافذة بقانون رقم (91) لسنة 2005المعدل[1].

وكذلك ما عمد اليه المشرع العراقي، وفق رأي بعض الباحثين، الذي يرى فرض الضريبة على الدخل العقار بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ، إلى جانب الضريبة الأساسية على العقارات بموجب قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل النافذ، يخلق ظاهرة الإزدواج الضريبي لوحدة الوعاء الضريبي المفروضة عليه الضريبة[2].

وإنْ ذهبنا إلى هذا الرأي، فهناك تشابه في الوعاء الضريبي الموجب لوجود ظاهرة الإزدواج الضريبي الإقتصادي، الا أَنْ يؤخذ على ذلك أنَّ الفقرة (2) من (المادة السابعة) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982، أعفت دخل العقار الخاضع لقانون ضريبة العقار، من قانون ضريبة الدخل، وهذا ما يعكس استقلالية ضريبة العقار عن ضريبة الدخل، ولكل منهما نظامه الضريبي، ولهذا في المثال السابق تنعدم ظاهرة الإزدواج الضريبي الداخلي.

من جهة أخرى، قد تقوم السلطة المركزية في الدولة البسيطة، بمنح بعض السلطات المحلية سلطة إدارة شؤونها، وإصدار القرارات دون الرجوع اليها ما قد تشرع السلطات المحلية، كالمحافظات أو البلديات لفرض الضرائب المحلية، بالإضافة الى الضرائب التي تقوم بفرضها الحكومة المركزية، كأن تفرض محافظة ضريبة إضافية على الضرائب المركزية[3].

وعلى الرغم مما تقدم، تظهر ظاهرة الإزدواج الضريبي بشكل بارز بعد تبني الدولة المركبة[4]،

---

(1) ينظر: المادة (1) من قانون فرض ضريبة إضافية موقتة على الدخل **رقم (44) لسنة 2014، المنشور في الجريدة الرسمية في العدد 22 في تاريخ 4/ يونيه /2014.**

(2) ينظر: سرمد عباس جواد، اسباب التهرب الضريبي في العراق، أحد بحوث أعمال مؤتمر الاصلاح الضريبي الّذي نظمته وزارة المالية بالتعاون مع شركة بيرنك بوينت، بغداد، 2006، ص225.

(3) ينظر: زين العابدين ناصر، عِلم المالية العَامة "دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974، ص306.

(4) من الجدير بذكره إن قيام الدولة المركبة لا يقتصر مفهومها على الدولة الإتحادية أو الفيدرالية، فهي من الممكن ان تكون ناتجة من ما يعرف بالإتحاد الحقيقي وهو الذي ينشأ عن انصهار دولتين أو أكثر في شخصية قانونية دولية جديدة مع الإحتفاظ بالسيادة الداخلية لدول المنظمة وبقاء السلطات الثلاث لكل منها، وبذلك من الممكن أنْ نتصور ظاهرة الإزدواج الداخلي في الدولة الإتحاد الحقيقي، طالما انصهرت شخصية دول المنظمة في الإتحاد

=

وبالأخص منها الدولة الفدرالية أو الإتحادية، إذ إنَّ هذه الدولة تنهض على فكرة أساسية مفادها توزيع السلطات والإختصاصات بين الهيئات الإتحادية المستقرة في العاصمة، وبين هيئات الأقاليم، أو الولايات بموجب الدستور الإتحادي، أي: ان هناك ثنائية في السلطات والصلاحيات في إصدار التشريعات بين السلطة الإتحادية والأقاليم المكونة لها، فمعانقة توزيع الإختصاص الضريبي، وإعطاء كل سلطة حقاً في التشريع الضريبي، قد يؤدي إلى حدوث هذه الظاهرة [1]،

كما هو في العراق بعد عام 2003، الذي اعطى كلاً من الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم، صلاحيات دستورية وقانونية، لخلق الموارد المالية، والتي من ضمنها فرض الضرائب المحلية، فضلاً عن اختصاص السلطة الإتحادية بفرض الضرائب بموجب قوانين الضريبة الإتحادية[2].

فشروع المحافظات غير المنتظمة في الإقليم، وكذلك الأقاليم المتكونة والتي تشكل في المستقبل، بفرض ضرائب مشابهة سيخلق ظاهرة الإزدواج الضريبي الداخلي ما بين المحافظات غير المنتظمة في إقليم، أو بينها وبين الأقاليم المتكونة، أو مع السلطة الإتحادية.

ثانياً: الإزدواج الضريبي الدولي:

بما أنَّ فرض الضريبة نابع من حق سيادتها على أرضيها وعلى رعاياها، فيصبح بإمكان كل دولة، وبإرادتها المنفردة، وبما لها من سلطة دستورية وضع التشريعات الضريبية وفق ما يخدم مصلحاتها السياسية والإقتصادية والإجتماعية، ولذا فإن ظاهرة الإزدواج الضريبي لا تقتصر، من حيث الوجود، على النطاق الداخلي للدولة ، فقد يصدر تشريع ضريبي يطال أشخاصاً تفرض عليهم الضرائب من دولتين أو أكثر في مدة واحدة.

فالإزدواج الضريبي الدولي هو ظاهرة تفرض فيها الضريبة على الوعاء الضريبي ذاته في فترة

الحقيقي، اما الإتحاد التعاهدي "الكونفدرالي"، فإن إمكانية تصور الإزدواج الداخلي غير متوقعة طالما ان كل دولة تبقى محتفظة بشخصيتها الدولية واستقلالها في المجالين الداخلي والخارجي، حيث ان الغرض من الإتحاد هو توحيد الجهود السياسية والإقتصادية، وهذا ما يؤدي إلى ظهور الإزدواج الضريبي الدولي إنْ في ظل غياب التنسيق الضريبي، وهذا أيضاً ما – يصدق على الإتحاد الشخصي الناتج من اتحاد دولتين أو أكثر تحت حكم واحد، وبذلك فإن أصدق مثال لتحقيق الإزدواج الداخلي هو الإتحاد الفيدرالي؛ ينظر: حميد حنون خالد، مبادئ القانون دستوري وتطور النظام السياسي في العراق، مكتبة السنهوري، بغداد، ط1، 2013، ص69-76.

(1) ينظر: زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص306-307.

(2) ينظر: مادة (115، 121، 122) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005؛ المادة (11) من القانون رقم (19) لسنة2013 قانون تعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 المنشور في الوقائع العراقية في العدد (4284) في تاريخ 2013/8/5.

زمنية ذاتها، لشخص المُكلف ذاته بين دولتين أو أكثر[1].

ومن خلال ما تقدم، يمكن تعريفها الى أنها فرض ضريبة من دولتين أو أكثر على المُكلف ذاته، تصيب الوعاء الضريبي ذاته خلال المدة نفسها.

الا أنْ هذه الظاهرة، وإنْ كان لا خلاف فيها بخصوص تعريفها، غير ان هذا اتفاق بين كتاب المالية العامة لا يمتد إلى أكثر من ذلك، فقد تباينت الآراء بصدد مشروعيتها، بين مؤيد لها ولمشروعيتها، وبين معارض لها ويعتبر وجودها بالمشكلة التي يقتضي حلها.

فقد اعتبر مؤيدو ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي، أنها عمل مشروع، ويستند في مشروعيته، إلى الحق المطلق للدولة في ممارسة السيادة على أرضيها ورعاياها وّيتجلى هذا المظهر باعتبارها مورداً هاماً من موارد الدولة المالية، وبذلك فهي "الدولة" وغيرها من الدول التي تتمتع بهذا الحق[2]، وبسن القوانين الضريبية وتطبيقها على الأشخاص الموجودين على أرضيها، وفقاً للاحتياجات المالية وأهدافها الإقتصادية والإجتماعية، دون مراعاة التشريعات الضريبية للدول الأجنبية[3].

ويضاف إلى ما تقدم، أن الضريبة تدفع مقابل الحماية التي يحصل عليها المُكلف، حيث ان المناخ الأمني الذي توافره الدولة للمُكلف، والذي بموجبه يقوم الأخير بالحصول على الأموال التي يجنيها من ثمار تلك الحماية، في حين ينفق تلك الأموال في دول أخرى، فضلاً عن عدم وجود أي قاعدة من قواعد القانون الدولي المدونة، وحتى العرف الدولي يقضيان بتحريم اللجوء إلى الإزدواج الضريبي[4]،

وفق ما تقدم، وانطلاقًا من سيادة الدولة، وما تقوم به من توافر المناخ الأمني والخدمات التي تسهل العمل وتوافر الطمأنينة للمُكلف، لا يمكن القول بتوافر المشكلة في ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي، طالما هو عمل مشروع، وللدول عندئذ الحرية في اختيار مبدأ الاخضاع الضريبي الذي تراه مناسبا حتى وإنْ طال مكلفين في دول أخرى[5]، إلا انه يؤخذ على هذا الرأي نكران المشكلات الإقتصادية

---

(1) ينظر: عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة الكمالية، مصر، ط8، 1996، ص271؛ عباس نصر الله، مرجع سابق، ص36؛ حيدر وهاب، مرجع سابق، ص16.

(2) من الجدير بذكره، ان العراق فقد حقه في السيادة موقتاً بعد شهر آذار 2003، بدخول قوات الائتلاف وتشكيل ما يسمى بسلطة الائتلاف الموقتة، التي شرّعت قوانين ضريبية تحت مسمى الإستراتيجية الضريبية. على الرغم من سيادة العراق وسلامته الإقليمية أكدها قرار رقم (1483) لسنة 2003، الذي اتخذه مجلس الأمن في جلسته (4761) المعقودة في تاريخ 2003/5/22.

(3) ينظر: مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي " المَوازنة والنفقات وَالواردات وَالقروض العَامة دراسة مقارنة"، دار الكتب، القاهرة، ط1، 1995، ص391-393.

(4) ينظر: عبد المنعم فوزي، عبد الكريم صادق بركات، يونس أحمد البطريق وحامد عبد المجيد دراز، اقتصاديات المالية العامة، توزيع منشاة المعارف، الإسكندرية، 1970، ص322؛ حسين خلاف، الاحكام العامة في القانون الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص115.

(5) ان ضوابط الاخضاع الضريبي، سنتناولها في المبحث الثاني من الفصل الأول.

المترتبة على ظاهرة الإزدواج الضريبي، مراعياً مصلحة الدولة فقط دون النظر إلى المُكلف في دفع الضرائب.

ومن جهة أخرى، فإن الرأي المعارض يرى من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي مشكلة من عدة نواحٍ، لكونه يلحق الظلم ببعض المُكلفين الذين يخضعون لعبء ضريبي أكبر من ذلك العبء الذي يخضع له من يماثلهم في المركز الإقتصادي، وفي هذا الصدد أشار الكتاب إلى هذه الحالة، والتي اصابت منتجاً خضع لضريبة على ربحه في بلد تقع مصانعه فيه، وللضريبة على ربحه في الدولة التي يقيم فيها، فكان مجموع الضريبتين(103%) من ربحه، وفي محل آخر بلغت الضريبة(125%) من تركة متوفٍ كان يقيم في بلد غير بلد جنسيته، وكانت بعض أمواله في بلد ثالث، وورثته في بلد رابع، ولذا لاريب في أنَّ الإزدواج الضريبي يستغرق أرباحهم المتحققة كافة، لذا يعد حجر عثرة وعقبة بوجه كثير من المُكلفين الذين يدفعون الضريبة أكثر من مرة، ما يثقل كاهلهم ويلحق الظلم فيهم [1].

إضافة إلى الأضرار في الإقتصاد العالمي، حيث يؤدي إلى عزوف المستثمرين عن استثمار اموالهم في الدول الأجنبية، وحصر نشاطهم في نطاق ضيق، لتجنب تراكم الضرائب المماثلة من قبل الدول، وهذا ما يؤدي إلى إنكماش في حجم الإستثمارات العالمية والإضرار بالتنمية الإقتصادية لبعض الدول وخصوصاً النامية، فضلاً عن عرقلة انتقال رؤوس الأموال، وتنقل الأشخاص من دولة إلى أخرى، وهذا ما يؤدي إلى الشلل في الحركة الإقتصادية في ظل الإنفتاح العالمي[2].

وعلى أساس ما تقدم، يترتب على هذا الرأي اعتبار ظاهرة الإزدواج الضريبي مشكلة تؤثر في الإقتصاد الدولي، لكونها ترهق المُكلف وتشل الإقتصاد، الا أنهم تناسوا دور الدولة في تحمل الأعباء المالية الكثيرة في تأديتها وظائفها المختلفة التي توافرها للمستثمر الأجنبي لممارسة النشاط التجاري، فضلاً عن ان هذا الرأي يؤدي إلى انتقاص سيادة الدول، لكونه يوحي بتقديم تنازلات من أجل حلحلة المشكلة المتمثلة بالإزدواج الضريبي.

وبذلك يتضح التباين بين كتاب المالية العامة بخصوص هذه الظاهرة في اتجاهين مختلفين البعض مع البعض الآخر، الا أنه يمكن القول باختيار الوسطية بين الآراء التي ساقها كتاب المالية العامة، حيث لا يمكن التفريط بسيادة الدولة، وبما لها من سلطة في التشريع الضريبي دون مراعاة للدول الأخرى، وبذلك نميل إلى مشروعية الإزدواج الضريبي الدولي، الا أنه لا يمكن نكران إرهاق المُكلف بدفع

---

(1) ينظر: محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص125؛ زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص296؛ سوزي عدلي ناشد، أساسيّات اَلمالية العَامة "النفقات العامة – الإيرادات العامة –الميزانية العامة"، مرجع سابق، ص291.

(2) ينظر: عبد المنعم فوزي، اقتصاديات المالية العامة، منشاة المعارف، الإسكندرية، 1970، ص322.

الضرائب عن الوعاء ذاته، وهذا ما يدعو إلى الوقوف مع الرأي الذي اعتبر الإزدواج الضريبي مشكلة. ولذلك فإن الوسطية تتجسد بترك كل دولة تخط تشريعاتها الضريبية بما تراه مناسباً، مع الأخذ بالإتفاقيات الثنائية بين الدول، أو العمل على الترغيب بتقديم تسهيلات قانونية "كالإعفاءات الضريبية"، لتجنب ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي، كلما دعت الحاجة إلى ذلك من أجل تخفيف العبء الضريبي عن كاهل المُكلف، لتحقيق أهداف إقتصادية، وجذب الإستثمارات الأجنبية.

الفرع الثاني: الإزدواج الضريبي من حيث قصد المشرع:

إنطلاقاً من الدستور كأسمى وثيقة قانونية، تأتي في قمة هرم الدولة، تمارس السلطة أو السلطات التي يمنح لها حق التشريع الضريبي، صلاحياتها الدستورية، لتحقيق ما ترومه من أهداف، ولذا فقد تتعمد الإرادة التشريعية المنبثقة من دستور إلى فرض ضريبتين أو أكثر على المُكلف ذاته، الذي يكون ملزماً بتأديتها في المدة نفسها، من أجل تغذية الخزينة العامة للدولة، أو لبلوغ الغايات التي ترنو إليها في شتى الميادين السياسية والإقتصادية والإجتماعية، أو قد تكون هذه الظاهرة نتيجة انعدام القصد لدى الإرادة المكونة للتشريع الضريبي، والتي على أثرها يرهق المُكلف بتحمل عبء ضريبي إضافي.

وعلى أساس ما تقدم، واستناداً إلى قصد المشرع، سيعمد الباحث في هذا الفرع الى دراسة أنواع الإزدواج الضريبي من حيث قصد المشرع الضريبي، والذي سيبحث الإزدواج الضريبي المقصود أولاً، ثم الإزدواج الضريبي غير المقصود ثانياً.

أولاً: الإزدواج الضريبي المقصود:

قد يعمد المشرع تحت تأثير الحاجة، التي حظيت بالأهمية اللازمة، ورسمت بموجب السياسة المالية للدولة، إلى خلق الإزدواج الضريبي، من أجل بلوغ الغاية التي ترنو اليها من وراء الحاجة التي دعت اليها.

فالإزدواج الضريبي المقصود: هو تعمد الإرادة التشريعية للدولة في إخضاع المُكلف في المدة ذاتها لأكثر من ضريبة تصيب الوعاء الضريبي ذاته، بقصد تحقيق أهداف متعددة[1]، أي: إنَّ هذه

(1) ينظر: يونس أحمد البطريق، المالية العامة، الدار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1984، ص104؛ زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص307.

الظاهرة يكون الأصل فيها داخل حدود الدولة، فعندما يقصد المشرع إحداث هذه الظاهرة، يكون مدفوعاً الى تحقيق أهداف معينة، وبذلك تتحقق شروط الإزدواج الضريبي الداخلي بإرادة المشرع الضريبي، متأثراً بتدخل الدولة في نشاطات إقتصادية وإجتماعية، وتطور مفهوم المالية العامة[1]، ولاسيما ان تّطور مفهوم الضريبة من الطابع الإختياري بقبول الضريبة من الممولين أو ممثليهم بالبرلمان، مدفوعاً مقابل الخدمات التي تؤديها الدولة للأفراد، أو نظيراً للحماية من المخاطر التي تواجههم، إلى الطابع الإلزامي الذي حول مفهوم الممول إلى المُكلف ونتج منه عدم اشتراط تعادل قيمتها للخدمات العامة التي يحصل عليها دافعوها وبذلك فهي أصبحت فريضة من قبل الدولة والسلطات المحلية على الأشخاص تدفع دون مقابل[2].

حيث ترتب على ذلك خلق مبدأ جديد يعرف بالتدخل الضريبي، وحيث بموجب هذا المبدأ تستطيع الدولة من خلال الضرائب التأثير في النواحي الإقتصادية والإجتماعية أو المالية، فقد تتدخل الدولة لزيادة العبء الضريبي على بعض المُكلفين، أو على بعض المواد، بطريقة أقل ظهوراً من رفع السعر الضريبي، فيفرض المشرع ضريبة تخلق ظاهرة الإزدواج بشكل مقصود، ومثلاً عندما تعمد الدولة إلى خلق تمييز في المعاملة الضريبة بين المشروعات الإقتصادية الكبيرة عن المشروعات الصغيرة، فتفرض ضريبة إضافية على الضرائب المفروضة على المشروعات الكبيرة حصراً، دون المشروعات الصغيرة وهذا ما يزيد العبء الضريبي المتمثل بالإزدواج الضريبي على المشروعات الكبيرة، بحيث أنَّ هذا التميز وخلق الإزدواج الضريبي المقصود، يكون ناجماً عن رغبة المشرع في إفساح في المجال لنمو المشروعات الصغيرة[3]. أو يكون الإزدواج الضريبي الداخلي مقصوداً لتحقيق أهداف مالية، تتمثل بإيرادات إضافية لمصلحة الخزينة العامة، أو لمواجهة عجز طارئ في موارد الدولة، ولهذا تجد الدولة

---

(1) من الجدير ذكره، توسع مفهوم المالية العامة بحيث أصبح يدرس نشاطات الدولة في استخدامها للأموال العمومية كوسيلة لدورها من خلال النفقات والواردات والموازنة وغيرها، بعد ان كان يدرس "في الفكر التقليدي" ما تحتاج اليه الدولة والمؤسسات العامة لتغطية النفقات العامة. ينظر: أحمد سامي منقاره، المفاهيم التقليدية والجديدة في الاموال العمومية والموازنة العامة، مطابع دار البلاد – طرابلس، لبنان، 2000، ص11–12.

(2) ينظر: يونس أحمد البطريق، اصول الانظمة الضريبية "مدخل لدراسة الأنظمة الضريبية"، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1966، ص10، نقلا عن:

Smith Adam–An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations–London p.545.

(3) ينظر: حسن عواضه، المَالية العَامة (دراسة مقارنة) الموَازنَة– النفَقات والواردات العموميَّة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ط2، 1971، ص421.

نفسها مضطرة لفرض ضرائب إستثنائية، على الثروة، لتمويل الخزينة أو لسد العجز، أو قد ترمي إلى الحد من الإثراء الفاحش الذي يحصل عليه البعض في الظرف الطارئ، فتفرض الضرائب التي فيها ازدواج ضريبي لمعالجة هذه الظواهر[1]. أو قد تلجأ الدولة إلى جعل الضريبة أداة لحد التفاوت بين الدخول وإعادة توزيع الثروة، بفرض ضرائب إضافية على رؤوس أموال الطبقات الغنية إلى جانب الضرائب الأساسية، لإنعاش الطبقة الفقيرة والعاملة[2].

وعلى أساس ما تقدم، يلحظ أنَّ المشرع تَعمد إحداث الإزدواج الضريبي تدخلاً لتحقيق هدف معين يرومه من خلال التشريع، وبالوقوف على التشريع اللبناني نجد المشرع أخذ في فرض ضريبة الأملاك المبنية[3]، بالإزدواج الضريبي عندما فرض ضريبة أساسية بمعدل ثابت على كامل الإيرادات الصافية، ومن ثم عمد إلى فرض ضريبة إضافية بمعدل تصاعدي على ما زاد عن عشرين مليون ليرة من مجموع الإيرادات الصافية السنوية الخاضعة للضريبة الأساسية والتي تعود للمكلف ذاته[4].

كما لم يُبين المشرع ذكر أسباب خلق ظاهرة الإزدواج الضريبي، وقد يبدو ان المشرع هدف إلى إدخال الزيادة المتحصلة من ايرادات الأملاك للضريبة التصاعدية أي: زيادة العبء الضريبي تبعاً لزيادة الإيرادات المتحصلة، إلا أنَّ المشرع عمد إلى إلغاء الإزدواج الضريبي، وذلك بالإكتفاء بالضريبة التصاعدية، وإلغاء الضريبة النسبية، وفق قانون رقم (583) بتاريخ 2004/4/23 "قانون الموازنة العامة والموازنات الملحقة لعام 2004".

اما في العراق، فإننا نجد أن المشرع الضريبي عمد أيضاً إلى إحداث ظاهرة الإزدواج الضريبي في ضريبة العقار[5]، عندما فرض ضريبة أساسية بسعر نسبي بموجب فقرة (1) من المادة الثانية من

---

(1) ينظر: حامد عبد المجيد دراز، مبادئ الاقِتصَاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1979، ص92.

(2) ينظر: محمد وديع بدوي، مبادئ الاقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت، 1979، ص233.

(3) تعرف ضريبة الاملاك المبنية: الى أنها فريضة إلزامية تفرض على مجموع الإيرادات السنوية الصافية للأبنية أياً كانت مادة البناء بنوعها ومحل وجودها، ينظر: دليل المواطن لضريبة الأملاك المبنية – آذار 2007، على الشبكة الإلكترونية العالمية، .http: //www.finance.gov.lb، تاريخ الدخول: 2014/4/15.

(4) ينظر: المادة (54) من قانون ضريبة الاملاك المبنية الصادر في 1962/9/17 المعدل.

(5) هي ضريبة تفرض على مجموع الإيرادات السنوية المتمثلة ببدل الإيجار "الفعلي أو المخمن" التي يحصل عليها المُكلف من إيجاره للعقارات والعرصات التي يملكها في العراق باستثناء دار السكنى. ينظر: الفقرة (8، 9) من المادة (الأولى) من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل .

قانون ضريبة العقار، وأردفها بضريبة إضافية ذات سعر تصاعدي[1]، ما جعل سعر ضريبة العقار ذا طبيعة مزدوجة، وعمد فيها المشرع الضريبي إلى العدالة الضريبية في توزيع الأعباء المالية بما يتلاءم مع زيادة دخل المُكلف من عقاراته، والتي استمرت بنفاذها لغاية تعديلها بموجب أمر سلطة الإئتلاف الموقت المنحل رقم (49) لسنة 2004 والذي عمد إلى إلغاء الضريبة الإضافية، والبقاء على الضريبة الأساسية ذات السعر النسبي.

ومن جهة أخرى، إنَّ ظاهرة الإزدواج الضريبي المقصود، وأَنْ كان في غالب حدوثها داخل الدولة، إلا أنه يمكن أنْ تحدث بين الدول، فيكون الإزدواج الضريبي الدولي مقصوداً، لتحقيق أغراض سياسية أو إقتصادية، فقد تواجه الدولة تسرباً في رؤوس الأموال الوطنية وتوظيفها في الخارج، ما يؤثر في الإيرادات الحكومية، وللحد من هذه الظاهرة فقد تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب، ما يؤدي إلى إخضاع الدخل إلى ضريبتين: الأولى من قبل الدولة على المُكلف الذي ينتمي اليها برابطة الجنسية، والأخرى: من قبل الدولة الموظف بها المال[2].

وفي هذا الصدد، فقد تنهض هذه الظاهرة وبشكل مقصود، عندما تعمد الدول إلى فرض الضرائب على رعايا دول أخرى، فتقوم الدول الأخيرة بفرض ضرائب مقصودة بشكل مماثل، إنطلاقاً من مبدأ المعاملة بالمثل على رعايا تلك الدول[3].

ويعد هذا من قبيل الإعفاء المشروط بالمعاملة بالمثل، بما يتعلق بالرواتب والمخصصات العائدة إلى موظفي الممثليات والقنصليات الأجنبية، حيث أنَّ هذا الإعفاء مشروط بالمعاملة بالمثل، وانعدام هذه المعاملة سوف يعكس المعاملة بالمثل فيما يتعلق بفرض الضرائب، وهذا يؤدي إلى جعل الإزدواج الضريبي الدولي ظاهرة مقصودة بين الدول[4].

ثانياً: الإزدواج الضريبي غير المقصود:

بما أنَّ التشريع الضريبي وليد الإرادة الإنسانية، فقد تفرض أكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي

---

(1) ينظر: قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (22) لسنة 1980 المنشور في الوقائع العراقية في العدد (2754) في تاريخ 1980/2/28.

(2) ينظر: حسين سلوم، المالية العامة القانون المالي والضريبي "دراسة مقارنة"، دار الفكر اللبناني، بيروت، 1990، ص126.

(3) ينظر: يونس أحمد البطريق، المالية العامة، مرجع سابق، ص107.

(4) ينظر: فقرة (4) من المادة (السابعة) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل .

ذاته، للمُكلف نفسه، دون أنْ تدرك ذلك، أي: تلجأ إليه دون علم مسبق بأنها تشرع ضريبة ذات إزدواج ضريبي.

فالإزدواج الضريبي غير المقصود يلاحظ فيه: أنَّ كتاب المالية العامة يتفقون على أنها ظاهرة تحدث بغير قصد من المشرع الضريبي، ولذا عرفت بالضرائب التي تفرض من قبل المشرع دون أنْ يدرك أنها ستؤدي إلى ازدواج ضريبي(1).

أو هي الظاهرة التي تحصل من غير أنْ تقصد إرادة المشرع حدوثها، ولم يتخذ الوسائل اللازمة للوقاية منها(2). ويمكن تعريفها أيضاً، إلى أنها العبء الذي يلقى على عاتق المُكلف بدفع ضريتين أو أكثر على الوعاء ذاته، نتيجة إغفال المشرع وعدم إداركه للنظام الضريبي(3).

ومن خلال ما سبق من تعريفات للإزدواج الضريبي غير المقصود، يتضح أنها تخلق من غير أن يدرك المشرع عند وضعه تلك القوانين، أنه يخلق ازدواجاً ضريبياً، وبذلك فهي ذات نطاق يرسم تصوره في داخل حدود الدولة، وتبرز فيه لإغفال المشرع وعدم الإحاطة بالصورة الكافية التي تنطوي عليها التشريعات الضريبية الموضوعة من قبله، وبتوافر عوامل أخرى كالإلتباس، وعدم الوضوح، أو ضغط الناتج إلى الحاجة لأموال جديدة، ما يدفع بقيام المشرع بفرض ضريبة ما، من أجل الحصول على الهدف المتوخى من التشريع دون أن يتفحص النظام الضريبي القائم، ما يرتب حدوث الإزدواج الضريبي بشكل غير مقصود(4).

ومن الجدير ذكره، فإن الإزدواج الضريبي غير المقصود، لا ينحصر في إغفال المشرع، وعدم إحاطته بالنظام الضريبي، فقد يحدث نتيجة تعدد قوانين الضريبية التي يشوبها عدم التناسق داخل حدود الدولة الواحدة، ما يرتب ظهور الإزدواج الضريبي بشكل غير مقصود من السلطات ذات الصلاحيات في

---

(1) ينظر: محمد جمال ذنيبات، المالية العامة والتشريع المالي، دار الثقافة لنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص70.

(2) ينظر: سالم الشوابكة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار رند لنشر والتوزيع، 2000، ص169؛ حسين سلوم، مرجع سابق، ص126.

(3) من الجدير ذكره: إن النظام الضريبي ذو معنيان: أحدهما ضيق والذي يعرف بمجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في مراحل متتالية بدءاً من التشريع إلى الربط وصلاً إلى التحصيل، والمعنى الآخر يتجسد بالعناصر الإيدلوجية والإقتصادية والفنية التي تتفاعل مع بعضها لخلق الكيان الضريبي المعين. وبذلك فإن إغفال المشرع الإحاطة بالنظام الضريبي بالمعنى الضيق، وبعده عن المعنى الواسع، يخلق تناقضات وعدم رصانة في التشريع الضريبي قد تنجم عنها ظاهرة الإزدواج الضريبي بشكل غير مقصود. ينظر: النظام الضريبي، بحث منشور على الموقع الالكتروني العالمي: http://google.123.st/t367-topic ، تاريخ الزيارة: 2014/9/15.

(4) ينظر: محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص191؛ مهدي محفوظ، مرجع سابق، ص293.

إصدار التشريعات الضريبية، فإن توزيع الإختصاص في التشريع الضريبي بين السلطات المركزية والمحلية أو بين الدولة الإتحادية والأقاليم التابعة لها، يؤدي إلى تعدد في فرض الضرائب من كل منهما وفقا للقانون، والذي وفي الغالب يرافقه إنعدام الدقة في توزيع الإختصاص المالي بين السلطتين، وتشابك الصلاحيات ما بين المركز والسلطات المحلية، أو سلطة الأقاليم التابعة لها[1].

والأكثر تجسيداً لذلك هو ما تقوم به مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم في العراق، بفرض الضرائب إلى جانب الضرائب التي تقوم بفرضها السلطة المركزية المتمثلة بالسلطة التشريعية الإتحادية، والضرائب التي تفرض من إقليم كوردستان، حيث أنَّ هذا التعدد في صلاحية التشريع الضريبي، في عمل كل من السلطات الإقليمية والمحافظات غير المنتظمة في الإقليم، في المجال التشريع الضريبي بموجب السلطات الممنوحة لها وفي ظل النصوص الدستورية والقانونية، ولذا فإن هذه النصوص وبالأخص منها القانونية التي أعطت حقاً للمجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم، بفرض الضرائب على الشركات العاملة فيها تعويضاً عن التلوث البيئي، وتضرر البنى التحتية[2]، وشروع مجالس هذه المحافظات بموجب سلطتها في فرض الضرائب على تلك الشركات العاملة في حدود كل منها، يؤدي إلى تحقيق الإزدواج الضريبي بين المحافظات التي لم تنظم في إقليم، بشكل غير مقصود، عندما يكون لشركة ما فروع في أكثر من محافظة[3].

من جهة أخرى، فإن كان الإزدواج الضريبي غير المقصود، ينهض في داخل حدود الدولة، لعدم دقته، وإغفال المشرع في تنظيم الضريبة، الا أنَّ ذلك لا يمنع ظهور الإزدواج الضريبي بشكل غير مقصود في النطاق الدولي حيث يظهر بصورة تتصف باللامحدودية للغاية، نتيجة السيادة التي تتمتع بها الدول، والتي ينتج منها استقلال كل منها، في وضع تشريعاتها الضريبية، وتحديد ما تراه في نطاق سريانها من ضوابط الإخضاع الضريبي المتعدد، فتشرع كل دولة بتنظيم الضرائب على ضوء مصلحاتها

---

(1) ينظر: حسين عواضه وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة الضرائب ورسوم "دراسة مقارنة"، دار الخلود للصحافة والطباعة والنشر والتوزيع، ط1، 1995، ص396.

(2) ينظر: الفقرة (5) من البند (ثانياً) من المادة (44) من قانون مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (12) لسنة 2008 المعدل.

(3) ان صياغة الفقرة (5) من البند (ثانياً) من المادة (44) من قانون مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 المعدل، لم يكن المشرع العراقي موفقاً فيها، لكونه عمد إلى تبرير فرض الضريبة بالتعويض عن الأضرار في البنى التحتية وتلوث البيئة، في حين ان الضريبة هي التزام يفرض على الأشخاص دون مقابل، ولذا فإن ورود ذكر تبريرات في الأسباب الموجبة يكون أفضل وأدق من الناحية القانونية.

الإقتصادية والإجتماعية، ولهذا فإن الإزدواج الضريبي الدولي في الغالب يكون غير مقصودٍ[1].

وبعد الوقوف عند الإزدواج الضريبي الداخلي غير المقصود، يجب ان يتفحص المشرع تشريعاته الضريبية ومعرفة مواطن الإزدواج من خلال نافذة الفقه، ويتخذ الوسائل اللازمة من المعالجات القانونية للحيلولة دونه، فالإزدواج وإنْ كان ينهض بقانون، إلا أَنه يجب أنْ لا يكون جائراً، تخوفاً من الآثار التي تترتب عليه، والتي قد لا تحمد عقباها.

(1) ينظر: يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعة للطباعة والنشر، بيروت، 1985، ص217.

المبحث الثاني
أسباب الإزدواج الضريبي في العراق

إنَّ فرض الضريبة باعتبارها مورداً أساساً تعتمد عليه الدولة في تمويل نشاطاتها، كان يتسم بندرة المشكلات التي تنجم عنها، نتيجة عوامل متعددة منها: ضعف حجم النشاط الإقتصادي للفرد، وقلة حركة رأس المال، وضعف التواصل، فضلاً عن بساطة النظام الضريبي، ما أضعف ظهور الإزدواج الضريبي.

وعلى أساس ما تقدم، فإن تغير العالم نحو الحداثة وتطور وتنوع وتشعب العلاقات التجارية والإقتصادية للأفراد، وسهولة نقل رأس المال بين البلدان، أدى إلى زيادة الخدمات التي تقوم بها الدولة، من حماية للمواطنين، وتوافر البيئة الخدمية لتسهيل عمل الرعية، وتدخل الدولة في الحياة الإقتصادية والإجتماعية والمالية، الأمر الذي ترتب عليه زيادة النفقات من الدولة، وما رافقه من تطور في النظام الضريبي داخل نطاقها، ما جعل فرض الضريبة يأخذ بالتوسع الأمر الذي ساعد على بروز مشكلات من فرض الضريبة، وبالأخص منها مشكلة الإزدواج الضريبي(1).

وإضافه إلى ذلك، هناك عوامل أخرى تساعد في خلق هذه الظاهرة، فطبيعة النظام السياسي الذي يعانق العراق بعد عام 2003، وتبنيه لكل من النظام الإتحادي واللامركزية الإدارية من جهة، وضعف الآلية القانونية التي تساعد على خلق تعدد في الإختصاص الضريبي بين السلطة الإتحادية والإقليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم من جهة أخرى، اسهمت في إمكانية خلق ظاهرة الإزدواج الضريبي بقصد أو دون ذلك.

وعلى أساس ما تقدم، فإن دراسة هذا المبحث ستقسم إلى مطلبين: الأول منه إلى طبيعة النظام السياسي في العراق، والذي يتضمن كلاً من النظامين: الإتحادي، واللامركزية الإدارية.

في حين إن المطلب الثاني سيخصص لتعدد التشريعات الضريبية، والذي يتناول فيه الباحث كلاً من التشريع الضريبي الإتحادي، والتشريعات الضريبية المحلية: "الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم".

---

(1) ينظر: زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص310؛ محمد وديع بدوي، مبادئ الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص235.

المطلب الأول: طبيعة النظام السياسي:

نتيجة الإستبداد والإضطهاد التي نجمت عن تراكمات الأنظمة السابقة، ولدت ملامح مستقبل العراق الجديد بتغيراته الدستورية التي رسمت وجودها بعد عام 2003، والتي ترتب عليها ولادة دستور الجمهورية العراقية لسنة 2005 النافذ، الأخذ بالنظام الإتحادي واللامركزية الإدارية للمحافظات غير المنتظمة في إقليم، الأمر الذي يدعو إلى صنع الحاجة لتعديل النظام الضريبي في العراق، وما يرافقه من تطورات لتعديل القوانين الضريبية سواء في داخل نطاق الإقليم أم المحافظات غير المنتظمة في إقليم، وما يواكب هذة التعديلات من مشكلات والتي من أهمها ظاهرة الإزدواج الضريبي، ولذا سوف يعمد الباحث في هذا المطلب إلى دراسة طبيعة النظام السياسي بوصفه سبباً في خلق ظاهرة الإزدواج الضريبي وذلك بفرعين:

الأول منه: النظام الإتحادي لكونه متكفلاً بتنظيم الأقاليم المتكونة والتي ستتكون في المستقبل. في حين يتكفل الفرع الثاني: لبحث نظام اللامركزية الإدارية بوصفه نظاماً يدير المحافظات غير المنتظمة في إقليم.

الفرع الأول: النظام الإتحادي:

إنَّ ظهور الدولة الإتحادية بمفهومها الحديث، لم يعرفه التاريخ قبل ظهور الولايات المتحدة الأميركية، وإنْ كانت التحالفات القديمة موجودة، الا أنها لم تعرف بالمعنى القانوني للدولة الفيدرالية، وإنما هي وليدة أواصر ضعيفة ومتفاوتة بين الأعضاء المكونين لها(1).

أي: إنَّ الدولة الإتحادية بالمفهوم الحديث، قائمة على أساس وجود اتحاد دستوري يخضع له جميع المواطنين، وبهذا عرفت الدولة الفيدرالية إلى أنها: الإتحاد الذي يقوم بين دولتين أو أكثر، لتحقيق أهداف مشتركة، والتي تخضع فيها لسلطة مشتركة مع بقاء سلطة الحكم موزعة بين دول الأعضاء في الحدود التي تتكفل بها وثيقة الإتحاد(2).

وكما عرفت أيضاً الى انها "نوع من الشراكة الدولية، تؤلفها دول متعددة بموجب دستور يتضمن

---

(1) ينظر: غازي حسين صباريني، الوجيز في مبادئ القانون الدولي العام، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2005، ص113.

(2) ينظر: طعمه الجرف، نظرية الدولة والاسس العامة للتنظيم السياسي، دار الثقافة العربية للطباعة، 1973، ص189.

تنازل كل طرف منها عن سيادته الخارجية وبعض جوانب السيادة الداخلية لمصلحة الكيان المؤسس ككيان مشترك، ويسمى" الدولة الإتحادية"[1].

وعرفت إلى أنها: الإتحاد الذي ينشأ بين عدة دول تتنازل بمقتضى الدستور الإتحادي عن سيادتها الخارجية، وجزء من سلطتها الداخلية لكيان الدولة الإتحادية[2].

يؤخذ على التعريفات السابقة حصر قيام الدولة الإتحادية بين الدول وإنكار قيام الدولة الإتحادية من رغبة الدول البسيطة، نتيجة عوامل مؤثرة، بتغير نظامها السياسي من دولة بسيطة موحدة إلى دولة إتحادية، في حين لم تكتسب الأقاليم الناتجة من الدولة البسيطة الصفة الدولية، ومع ذلك ينهض الإتحاد الفيدرالي.

ولذا تُعرف الدولة الإتحادية إلى أنها إندماج عدة دول أو دويلات مع بعضها في شكل دولة واحدة جديدة تمسى دولة الإتحاد التي تستأثر وحدها بممارسة كامل السيادة الخارجية ،وجزء من السيادة الداخلية على ولايات الإتحاد التي تتعلق بشؤون مشتركة يحددها دستور الإتحاد[3].

ووفقاً لما تقدم يمكن تعريف الدولة الإتحادية، إلى أنها: نظام للحكم والإدارة، قائم على دستور يرسم توزيع السلطات والإختصاصات بين الأقاليم المكونة له مع الشكل الذي يبقي السيادة الخارجية في حوزة السلطة الإتحادية.

وعلى أساس ما تقدم، فإن القاسم المشترك الذي ينبثق منه الإتحاد، ويؤلف أواصر القوة، هو توزيع السلطات والإختصاصات بين الحكومة الإتحادية والأقاليم المكونة لها، والتي يتكفل بها الدستور الإتحادي، إلا أنَّ طرق توزيع الإختصاصات في الدساتير الإتحادية يمكن حصرها بشكل كلي، إما بجعل الإختصاصات لكل من الحكومة المركزية والأقاليم أي: إنَّ الدستور الإتحادي يعمد إلى تحديد الموضوعات التي تعد من الحكومة المركزية من جهة، والإختصاصات التي تدخل في صلاحية الإقليم المكونة له من جهة أخرى، أو قد يعمد الى حصر اختصاصات الأقاليم المكونة للإتحاد، وما تبقى يترك لحكومة المركز، وقد يعمد الدستور الإتحادي على العكس، أي: يحدد إختصاصات الحكومة المركزية،

---

(1) ينظر: نبيل عبد الرحمن حياوي، اللامركزية والفيدرالية، المكتبة القانونية، بغداد، ط4، 2004، ص20.

(2) ينظر: ساجد محمد الزاملي، مبادئ القانون دستوري والنظام دستوري في العراق، دار نيبور للطباعة والنشر والتوزيع، العراق، ط1، 2014، ص87.

(3) ينظر: داود باز، اللامركزية السياسية في دولة الامارات العربية المتحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص18.

وماعدا ذلك يبقى من إختصاص حكومات الأقاليم[1].

وفي هذا الصدد، فإن توزيع الصلاحيات يترتب عليه إزدواجية في الإختصاص الضريبي بين الحكومة المركزية وحكومات الأقاليم المكونة للإتحاد، والتي ينظمها الدستور الإتحادي، إما بتفويض الحكومات الأقاليم بفرض الضرائب، وتخصيص جزء من الإيرادات التي تحصل عليها لحاجات الحكومة المركزية، وعيب على هذا الأسلوب جعل الحكومة الإتحادية معتمدة على الأموال التي تقدمها حكومات الأقاليم، ما يضعف قوتها من الناحية المالية، ويجعلها تحت رحمة حكومات الأقاليم المكونة لها، ولهذا وجد أسلوب آخر يتمثل بانفراد الحكومة المركزية بفرض الضرائب، وتخصيص جزء منها للأقاليم المكونة لها، وإنْ كان هذا الأسلوب يتجنب ظاهرة الإزدواج الضريبي، إلا أَنه يؤدي إلى انعدام توزيع الإختصاص المالي ما يضعف الموارد المالية للأقاليم المكونة لها، ولذا نهض أسلوب آخر يقضي بتوزيع الإختصاص الضريبي بالتقاسم بين حكومات الأقاليم، والحكومة المركزية، وذلك عبر إعطاء حكومات الأقاليم سلطة محددة في فرض الضرائب، أو غير محددة، أو بحصر سلطة الحكومة المركزية في فرض الضرائب الإتحادية[2].

ومن الدساتير الإتحادية التي عمدت إلى تنظيم الإختصاص الضريبي، برزت في دستور الإمارات العربية الذي أعطى الإستقلال المالي لكل إمارة من ناحية، والتعاون المالي بين الإمارات من ناحية أخرى، بالشكل الذي يضمن تنسيق تشريعاتها بقصد توحيدها قدر الإمكان[3]، في الوقت الذي عمد فيه الدستور إلى إلغاء جميع الضرائب والرسوم على انتقال البضائع، من إمارة إلى أخرى من الإمارات الأعضاء[4]. كما احتفظت سلطة الإتحاد بحقها مع الإمارات المكونة لها، في تكوين مواردها المالية من الضرائب والرسوم التي تفرض بموجب قانون إتحادي، بالإضافة إلى الحصة التي تسهم بها الإمارات الأَعضاء في الإتحاد في الميزانية السنوية[5].

وفقاً لما تقدم، يلحظ أنَّ التنظيم الذي عمد اليه دستور الإمارات العربية في التوزيع الضريبي يعدم ظاهرة الإزدواج الضريبي من حيث الضرائب الجمركية بين الإمارات الأَعضاء، بالإضافة إلى

---

(1) ينظر: حيدر ادهم الطائي، توزيع الإختصاصات في الدولة الفيدرالية "دراسة مقارنة"، مجلة القانون المقارن، العدد 47، بغداد، 2007، ص142.

(2) ينظر: نبيل عبد الرحمن حياوي، الدولة الإتحادية الفيدرالية "المالية"، المكتبة القانونية، بغداد، ط1، 2005، ص18-25.

(3) ينظر: المادة (118) من دستور الامارات العربية المتحد لسنة 1971.

(4) ينظر: الفقرة (2) من المادة (11) المرجع ذاته.

(5) ينظر: الفقرة (1، 3) من المادة (126) المرجع ذاته.

الضرائب المحلية، بعد أن حث دستور الإتحاد في المادة (118) على العمل الى تنسيق تشريعاتها في مختلف المجالات ،بقصد توحيدها ولتجنب التعارض فيما بينها.

أما العراق: فقد اعتنق النظام الإتحادي بدءاً من المادة الرابعة من قانون إدارة الدولة للمرحلة الإنتقالية لسنة 2004، التي نصت على أنَّ (نظام الحكم في العراق جمهوري اتحادي(فيدرالي)...، يجري تقاسم السلطات فيه بين الحكومة الإتحادية، والحكومات الإقليمية، والمحافظات، والبلديات، والإدارة المحلية....)، أي: خلق النظام الإتحادي ليمنع تركيز السلطة في يد الحكومة الإتحادية، وللتشجيع على ممارسة السلطة المحلية من قبل المسؤولين في الأقاليم والمحافظات[1]

وتم توثيق النظام الإتحادي بموجب دستور جمهورية العراق لسنة 2005، حيث جاءت المادة (1) منه تنص على أنَّ (جمهورية العراق دولة اتحادية واحدة مستقلة....)، ثم جاءت المواد الأخرى لتكرس النظام الإتحادي، حيث أفرد الفصل الأول من الباب الخامس من الدستور، للسلطات الأقاليم، وأعطى لها السلطات والإختصاصات التي تمكنها من إدارة شؤونها، بعد أن عمد في الباب الرابع من الدستور، الى رسم الإختصاصات الحصرية والمشتركة ما بين الحكومة الإتحادية والأقاليم، والمحافظات غير المنتظمة في إقليم، فضلا عن اعترافه بكوردستان إقليماً[2].

وعلى أساس ما تقدم، فإن إقليم كوردستان وغيره من الأقاليم التي تشكل سواء في المستقبل القريب أم البعيد، لها سلطتها التشريعية تمارسها بشكل يطال الإختصاص الضريبي في حدود الجغرافية المرسومة بموجب القوانين الراعية لتنظيم ذلك.

ومن جهة أخرى، جعل دستور جمهورية العراق الإختصاص المالي في رسم السياسة الجمركية من اختصاص السلطات الإتحادية حصراً، في حين في إدارة الجمارك فقد جعل أسلوب إدارتها مشتركاً بالتنسيق بين السلطات الإتحادية، وسلطات الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم، عبر آلية تنظم بقانون[3]. أما بخصوص فرض الضرائب غير الجمركية بين الأقاليم والسلطة الإتحادية، فبعد أنْ جعل

---

(1) ينظر: المادة (الثانية والخمسون) من قانون إدارة الدولة للمرحلة الانتقالية لسنة 2004 الملغي.

(2) من الجدير ذكره، أنَّ إقليم كوردستان منح الحكم الذاتي منذ إعلان بيان 11/اذار/1970، وفي التاريخ نفسه لعام 1947 أُصدر قانون الحكم الذاتي رقم 33 لسنة 1974، وبعد عام 2003، وبموجب قانون إدارة الدولة للمرحلة الإنتقالية ودستور الجمهورية العراق لسنة 2005، أصبحت إقليماً، كما اعطى المشرع بالاستناد لنصوص الفقرة (ثانياً) من المادة (117) والمواد (118، 119، 120 و121) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005، حرية في تكوين الأقاليم، عبر قانون الإجراءات التنفيذية الخاصة بتكوين الأقاليم رقم (13) لسنة2008، المنشور بجريدة الوقائع العراقية في العدد (4060) في تاريخ 2008/2/16.

(3) ينظر: الفقرة (ثالثاً) من المادة (110) والفقرة (أولاً) من المادة (114) من دستور جمهورية العراق لسنة
=

رسم السياسة المالية من الإختصاصات الحصرية للسلطة الإتحادية، فقد يبدو أن الدستور اخذ بالتقسيم فرض الضرائب بين سلطة الإتحاد والأقاليم بالشكل الذي يرسم محدودية فرض الضرائب من حكومة الإقليم بما لا يتعارض مع التشريعات والسياسة المالية للسلطات الإتحادية[1].

وفق ما سبق، يلحظ أنَّ هناك إمكانية بموجب النصوص الدستورية، لوجود ظاهرة الإزدواج الضريبي بين السلطة الإتحادية وبين سلطات الأقاليم، نتيجة خلق الثنائية في التشريع، أي: هناك ازدواجية في الإختصاص الضريبي، ما يجعل المواطن في الدولة العراقية خاضعاً إلى ضريبتين من النوع نفسه"مع توافر الشروط الأخرى المحققة للازدواج الضريبي"، ضريبة تفرض عليه من الإقليم، وأخرى تفرض من السلطة الإتحادية، أو من إقليم آخر" في حال تكوينه"، طالما أنَّ المشرع لم يرسم السياسة المتعلقة بفرض الضرائب بين السلطة الإتحادية، والأقاليم المكونة لها، أما بخصوص الضرائب الجمركية بعد أنْ جعل دستور جمهورية العراق لسنة 2005، رسم السياسة الجمركية من اختصاص السلطات الإتحادية وإدرتها المشتركة بموجب آلية قانونية مشتركة بين كل من السلطات الإتحادية والإقليمية، يجعل وقوع الإزدواج الضريبي قد يبدو ضعيفاً في حال تفعيل تلك القوانين الراعية[2].

الفرع الثاني: نظام اللامركزية الإدارية:

ان وجود مصلحات متميزة للوحدات المحلية عن المصلحات الوطنية، واعتراف الحكومة المركزية بهذه المصلحات، ومما لا شك فيه أن للمناطق حاجات تختلف من منطقة إلى أخرى، وأبناء هذه المناطق هم أدرى بحاجاتهم، وأقدر على حل مشكلاتهم من الموظفين الذين تعينهم الحكومة المركزية والذين يرتبطون بها مباشرة، بتسلسل إداري هرمي، هذا الوجوب وبكيفيته يدفع الحكومة المركزية إلى ترك إدارة الشؤون المحلية لوحدات الإدارات المحلية.

2005؛ ويلحظ بخصوص الفقرة الأخيرة، أنها جاءت مرنة فقد تحمل معنى إدارة الجمارك التي تخلق في الحدود الداخلية بين إقليم وآخر، أو بينها وبين المحافظات غير المنتظمة في إقليم، أو قد يراد بها إدارة الجمارك للإقليم، أو المحافظات غير المنتظمة في إقليم التي يقع فيها منفذ حدودي مع دول الجوار.

(1) ينظر: الفقرة (ثالثاً) من المادة (110) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005،

(2) نقترح على المشرع العراقي في حال شروعه بآلية قانونية، من أجل إدارة الجمارك ذات الإختصاص المشترك بين الحكومة الإتحادية، وحكومات الأقاليم، والمحافظات غير المنتظمة في إقليم بموجب الفقرة (أولاً) من المادة (114) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005، وجعل الإدارة محصورة فيما يتعلق بالمناطق الحدودية للعراق الداخلة ضمن حكومة الأقاليم أو المحافظات غير المنتظمة في إقليم، مع سلب الصلاحية إصدار الضرائب الجمركية لسلطات المحلية " الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم" أي: جعل تلك الصلاحية منحصرة في موضوعات أخرى من خلق المشرع الإتحادي.

وعلى أساس ما تقدم، تخلق اللامركزية الإدارية في ظل القوانين الراعية لتلك الوحدات الإدارية، والتي تُعرف إلى أنها: "حكومة محلية تتولاها هيئات محلية منتخبة، مُكلفة بمهام إدارية تنفيذية تتصل بالمقيمين في نظام محلي محدد، ولها سلطة إصدار قرارات ولوائح"[1]. فيلحظ من هذه التعريف جعل فيه نظام اللامركزية الإدارية يقوم بتوزيع الوظيفة الإدارية مع اشتراط أنْ تكون الهيئات منتخبة. وتعرف أيضاً إلى أنها هيئات منتخبة في مناطق محددة تمارس نشاطها المحلي برقابة وإشراف الحكومة المركزية[2]. ويؤخذ على هذا التعريف أنه لم يحدد نشاط تلك الهيئات الذي يمارس بعد ان اتفق مع التعريف الأول بخصوص اشتراط الانتخاب في وجود تلك الهيئات، فضلاً عن اشتراط الرقابة المركزية على عمل الهيئات المحلية. وتعرف إلى أنها طريقة في توزيع الوظيفة الإدارية بين السلطة المركزية والهيئات المحلية المنتخبة برقابة الحكومة المركزية[3].

ووفق ما تقدم، يمكن تعريف اللامركزية الإدارية إلى أنها عميلة توزيع لبعض الصلاحيات بين السلطة المركزية والهيئات المحلية المنتخبة، لممارسة بعض السلطات المحلية في ظل رقابة الحكومة المركزية.

ومن الجدير ذكره، إنَّ عمل اللامركزية الإدارية قد يكون بصورة إقليمية، أي: ان ينظم الجهاز الاداري في الدولة بشكل يسمح تعدد أشخاصه مع تمتعهم بالشخصية المعنوية عامة محلية، لخدمة جزء معين من إقليم الدولة[4]. أي: أن اللامركزية تعمل على منح جزء من إقليم الدولة الشخصية المعنوية العامة مع سلطة إدارة المرافق، والتي قد تكون مصحوبة بالإستقلال المالي.

ومن جهة أخرى، فإن اللامركزية الإدارية قد تأخذ شكلاً آخر يتجسد بإيجاد هيئات مختصة لإداره مرافق عامة محددة تتمتع بالشخصية المعنوية، وبعض الإستقلال المالي[5].

وما يهمنا في هذا المجال هو اللامركزية الإقليمية، فهو النظام الذي اعتنقته مختلف الدول لتنظيم شؤونها الإدارية والمالية، إذ أخذت بها معظم الدول منها فرنسا: فالهيئات المحلية فيها تشكل نتيجة انتخاب مع تمتع بالشخصية المعنوية، وتدار وفق اللامركزية الإقليمية بموجب قانون 1983/3/2[6].

---

(1) ينظر:
local Government in Britain, Central office of information, London, Quote NO.R.FP. 2400, May, 1952, p-5.

(2) ينظر: عبد الرزاق الشيخلي، الإدارة المحلية "دراسة مقارنة"، جامعة مؤتة، الأردن، 2001، ص20.

(3) ينظر: محي الدين القيسي، القانون الاداري العام، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط1، 2007، ص26.

(4) ينظر: طعمة الجرف، القانون الاداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1978، ص111.

(5) ينظر: جورج سعد، القانون الاداري العام والمنازعات الإدارية، جزء الأول، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط1، 2011، ص27.

(6) ينظر: محي الدين القيسي، مرجع سابق، ص27.

وكذلك لبنان: حيث أنَّ البلديات تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي والإداري(1). وكذلك في جمهورية مصر العربية، فالوحدات الإدارية تتمتع بالشخصية المعنوية مع الإستقلال المالي والإداري والإقتصادي(2).

فاللامركزية الإقليمية تنهض من اعتراف المشرع بالمصلحات المحلية التي يفضل فيها أنْ تدار من الهيئات المحلية، في حين تتفرغ الحكومة المركزية لإدارة المرافق القومية، وتحديد تلك المصلحات يتولاها المشرع ويرسم وجودها بقانون وفق الأسلوب الذي يراه مناسباً(3).

وما يجب ذكره في هذا الصدد أنَّ إختصاص الهيئات المحلية في تكوين مواردها المالية وبالأخص منها الضريبية، يكون مرسوماً بطرق مختلفة، فقد تشرع السلطة المركزية بدعم الإستقلال المالي في تكوين الموارد المالية لتلك الهيئات فتتكفل توسيع تلك الموارد، وذلك بإعطاء هذه الهيئات المنتخبة، في ظل النطاق الجغرافي المرسوم لها، سلطة فرض الضرائب المحلية بمعزل عن الضرائب التي تفرضها السلطة المركزية، ولذا فالضرائب المحلية هي فريضة إلزامية تفرض من الهيئات المحلية المنتخبة في نطاق الوحدات الإدارية التي تمثلها لتحقيق الاهداف المتوخاة منها(4)، كما في فرنسا. فالسلطة المركزية تعطي الهيئات المحلية سلطة فرض الضرائب المحلية، كالسلطة في فرض الضرائب العقارية على الأملاك المبنية وغير المبنية، وفرض الضريبة على دور الملاهي، بالإضافة إلى الضرائب الإضافية التي تفرض على الضرائب العامة، وتشرع هذه الهيئات برسم نطاق فرضها لضرائب في حدود النطاق الجغرافي الذي تمثله(5). أو ما تفرضه الوحدات الإدارية بهدف اشباع الحاجات المحلية في مصر من ضرائب محلية بالإستقلال عن الضرائب العامة(6).

أو قد تقوم السلطة المركزية، من أجل دعم الموارد المالية للهيئات المحلية، بتبني أسلوب تحويل جزء من الإيرادات المحصلة من الضرائب العامة، والتي تقوم بجبايتها الحكومة المركزية، كما في مصر

---

(1) ينظر: المادة (1) من قانون البلديات في لبنان المنفذ بالمرسوم الاشتراعي رقم (118) لسنة 1977 المعدل.

(2) ينظر: المادة (175) و(176) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة2012 المعدل.

(3) من الجدير ذكره: أن ينهض توزيع الإختصاصات في اللامركزية الإدارية. أما بالأسلوب الانجليزي الذي يتجسد بحصر اختصاص الهيئات المحلية، وترك ما عداها للحكومة المركزية، أو بحصر اختصاص الأخيرة وتحديد قاعدة عامة لاختصاص الهيئات المحلية، وترك تفاصيل هذه القاعدة تملأ من قبل تلك الهيئات برقابة الحكومة المركزية ويعرف هذا بالأسلوب الفرنسي. ينظر: كريم كشاكش، التنظيم الاداري المحلي "المركزية واللامركزية"، دراسة مقارنة، جامعة اليرموك، عمان، ط1، 1997، ص39.

(4) ينظر: أحمد حلمي مراد، المالية الهيئات العامة المحلية في البلاد العربية، منشورات الدراسات العربية التابع لجامعة الدول العربية، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1962، ص63.

(5) ينظر: عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، 1973، ص309.

(6) ينظر: مادة (178) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2012 المعدل.

فيخصص للمحافظات من الإيرادات الضريبية العقارية بعد أنْ تؤول للخزينة العامة للدولة بمقدار (25%) من حصيلة الضريبة المحصلة في نطاق كل محافظة[1]، أو قد تأخذ التحويلات شكل ضرائب اضافية تفرض من قبل الحكومة المركزية، لتمويل الهيئات المحلية، كما في لبنان بعد ان حصر الإختصاص فرض الضرائب بالسلطة التشريعية، عمدت الدولة إلى فرض علاوات "الضرائب الإضافية" لإشباع البلديات، كالعلاوة التي تضاف بالسعر النسبي (3%) من الإيرادات الصافية الخاضعة لضريبة الأملاك المبنية لحساب البلدية التي يقع في نطاقها العقار، أو كالتي تضاف إلى ضريبة الأملاك المبنية التصاعدية بنسبة (10%) من أصل الضريبة لجميع البلديات، وكذلك العلاوة ذات سعر (15%) من ضريبة أرباح المهن التجارية والصناعية غير التجارية لجميع البلديات[2].

فيتبين مما تقدم، أنَّ المشرع اللبناني عمد الى إحداث الإزدواج الضريبي من أجل تمويل الواردات المالية للبلدية التي يقع فيها العقار، وكذلك لتمويل البلديات؛ إلا أنَّه عمد إلى إلغاء العلاوات البلدية المفروضة على أرباح المهن التجارية والصناعية، وغير التجارية، في المادة (23) من قانون رقم (282) بتاريخ 1993/12/30. وأما فيما يخص الإزدواج الضريبي في ضريبة الأملاك المبنية، فقد عمد أيضاً الى إلغاء العلاوات المفروضة بموجب قانون الرسوم والعلاوات البلدية على ضريبة الأملاك المبينة بموجب المادة (54) من قانون ضريبة الأملاك المبنية المعدل بقانون رقم (583) بتاريخ 2004/4/23 قانون الموازنة العامة والموازنات الملحقة لعام 2004.

واعتمد في تغذية البلديات من الضرائب؛ وذلك بتخصيص (10%) من مقدار ضريبة الأملاك المبنية من العقارات الواقعة ضمن نطاق البلديات، لحساب صندوق البلدية المستقل، وكذلك النسبة ذاتها للمناطق التي ليس فيها بلديات لحساب القرى[3].

ومن أجل تغذية الموارد المالية للهيئات المحلية، وبالأخص منها الضريبية، قد تقوم السلطة المركزية بموجب القوانين الداعمة للامركزية المالية، إلى إعطاء الهيئات المحلية سلطة فرض الضرائب الإضافية على الضرائب التي تفرض من السلطة المركزية، وبذلك تعمد الهيئات المحلية الى فرض الضرائب الإضافية المحلية، والتي هي عبارة عن نسبة مئوية تضاف من قبل الهيئات المحلية المنتخبة على الضرائب العامة، في حدود النطاق المكاني الذي تمثله[4]، كما في دستور جمهورية مصر العربية:

(1) ينظر: المادة (28) من قانون ضريبة على العقارات المبنية رقم (196) لسنة 2008، المنشور في جريدة الرسمية في العدد25 مكرر(ج) في تاريخ 23/يونيه/2008.

(2) ينظر: المادة (86-87) من قانون الرسوم والعلاوات البلدية رقم (88/60)، المنشور في ملحق خاص الجريدة الرسمية في العدد33 في تاريخ 8/18/ 1988المعدل.

(3) ينظر: المادة (57) من قانون ضريبة الاملاك المبنية صادر1962/9/17 المعدل.

(4) ينظر: دلاور علي وعبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص342.

الذي أعطى سلطة للهيئات المحلية، فرض الضرائب الإضافية على الضرائب العامة، بعد أنْ الزمها بتحصيل تلك الضرائب تطبيقاً للقواعد والإجراءات المتبعة في تحصيل أموال الدولة[1]،

وعلى أساس ما تقدم، فان الأساليب التي تتبنى توزيع الإختصاص الضريبي في نظام اللامركزية الإدارية، وبالأخص منها تلك التي تمنح الهيئات المحلية فرض الضرائب المحلية والإضافية، قد تحقق فيها ظاهرة الإزدواج الضريبي.

وما يجب ذكره في هذا الصدد: إنَّ العراق، في ظل التطورات الدستورية والقانونية لنظام اللامركزية الإقليمية التي شهدها العراق بعد عام 2003[2]، بدءاً من قانون إدارة الدولة للمرحلة الإنتقالية لسنة 2004، الذي عمد إلى دعم اللامركزية الإقليمية ذات الإستقلال المالي في فرض الضرائب والرسوم[3]، وإضافة نصوص أخرى التي تدعم الإستقلال، وذلك عبر تخويل المحافظات غير المنتظمة في إقليم سلطة فرض الضميمة بنسبة (5%) من الضرائب[4]،

إلا أنَّ التطورات الأكثر تجسيداً ودعماً للامركزية الإقليمية، نهضت في ظل دستور جمهورية العراق لسنة 2005[5]، الذي أعطى الصلاحيات الإدارية والمالية الواسعة، وتوجت في قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم 21 لسنة 2008 المعدل، الذي دعم الإستقلال الاداري والمالي، وبما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الإتحادية التي تندرج ضمن الإختصاصات الحصرية للسلطات الإتحادية، اذ عمد القانون إلى منح مجالس المحافظات سلطة فرض الضرائب المحلية بما فيها الضمائم، بالإضافة إلى سلطتها بفرض الضرائب على الشركات العاملة في حدود نطاقها الجغرافي لها، عندما ينجم عن أعمالها تلوث بيئي أو تضرر في البنى التحتية[6].

---

(1) ينظر: المادة (178) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2012 المعدل.

(2) من الجدير ذكره، إنَّ اللامركزية الإقليمية أخذ بها العراق قبل عام 2003، بموجب الفقرة (ب) من المادة (الثامنة) من دستور العراق الموقت لسنة 1970 الملغي، وبالأخص منها في المجال الضريبي عندما منحت المحافظات سلطة فرض الضمائم على بعض الضرائب بحدود (2.5%) من اصل الضريبة، إلا أن الإختصاص المحافظات في ذلك كان يتسم بالتقييد وخصوصاً عدم نفاذ هذه الصلاحية إلا بعد التصديق من مجلس الوزراء، ينظر: مادة (108) من قانون المحافظات رقم (159) لسنة 1969 الملغي.

(3) ينظر: المادة (السادسة والخمسون) من قانون إدارة الدولة للمرحلة الانتقالية لسنة 2004.

(4) ينظر: القسم الثامن من امر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (71) لسنة 2004 الملغي.

(5) اخذ دستور جمهورية العراق لسنة 2005، بخلق اتجاه جديد في توزيع الصلاحيات الإدارية والمالية في نظام اللامركزية الإدارية، وذلك بعد أنْ حدد اختصاصات الحكومة الحصرية والمشتركة مع السلطات الإقليمية والمحلية وترك ما عداها من اختصاصات لمجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم. ينظر: ميثم حنظل شريف وعلي هادي عطية، التنظيم دستوري لاختصاصات محافظات العراق، مجلة جامعة ذي قار، مجلد2، العدد4، 2007، ص190.

(6) ينظر: المادة (122) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005؛ الفقرة (1، 5) من البند (ثانياً) من المادة (44) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 المعدل.

ووفق ما تقدم، فإن لمجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم، سلطة فرض الضرائب المحلية في حدود النطاق الجغرافي الذي تمثله، الا أنَّ هذه السلطة، وفي ظل غياب التنسيق الضريبي بين المحافظات من جهة، وبينها وبين الأقاليم من جهة أخرى، وتحت ظل النظام الإتحادي، تنهض إمكانية ظهور الإزدواج الضريبي كنتاج من النظام السياسي الذي تبناه العراق في ظل دستور 2005. ولكون العراق تبنى الإتحادية واللامركزية الإدارية.

ومن جهة أخرى، تنهض إمكانية وجود اللامركزية الإدارية كنظام إداري في الأقاليم المتكونة كما في إقليم كوردستان، حيث عمد الإقليم إلى تنظيم عمل الإداري للمحافظات الداخلة في ظله، إلى تبني نظام اللامركزية الإدارية المتجسد في قانون المحافظات لإقليم كوردستان رقم (8) لسنة 2009، فالإستقلال المالي لتلك المحافظات الداخلة في الإقليم جاء خالياً من نصوص داعمة للاختصاص الضريبي لهذه المحافظات[1]، ولذا فإن إمكانية الإزدواج الضريبي تنعدم من تلك المحافظات الداخلة في الإقليم، والتي تمارس شؤونها الإدارية والمالية في ظل اللامركزية الإدارية المكونة لها، لكونها لم تتمتع بالإختصاص الضريبي في تكوين مواردها المحلية.

المطلب الثاني: تعدد التشريعات الضريبية:

إنَّ التشريع الضريبي في الدولة يتمثل بمجموعة قواعد قانونية عامة ملزمة، والتي تشمل تنظيم الإقتطاع المالي من المُكلفين بطريقة مباشرة، أو غير مباشرة، من أجل تحقيق أهداف إقتصادية، أو إجتماعية، أو مالية، لمصلحة المجتمع[2].

وعلى أساس ما تقدم، فإن التشريع الضريبي مظهر من مظاهر سيادة الدولة، يتأثر كغيرة من التشريعات في النظام السياسي، فخلق النظام الإتحادي للأقاليم المتكونة في العراق، وتبني نظام اللامركزية الإدارية الصلاحيات المالية الواسعة للمحافظات التي لم تنظم في إقليم، بموجب نصوص دستور العراق لسنة 2005، عمل على خلق تساؤلات عن حق السلطات المحلية والإقليمية في خلق التشريعات الضريبية إلى جانب السلطة التشريعية الإتحادية. التي يتناولها الباحث بفرعين:

الأول منه: التشريع الضريبي الإتحادي، في حين يتناول الباحث الفرع الثاني: التشريعات الضريبية المحلية لكل من الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم.

---

(1) ينظر: المادة (الثالثة) و(السابعة والعشرون) من قانون المحافظات لإقليم كوردستان رقم (8) لسنة 2009، المنشور في وقائع كوردستان في العدد (100) في تاريخ 2009/1/6.

(2) ينظر: امين صالح، التشريع الضريبي واقع وطموح، مجلة المحاسب المجاز، العدد 50، 2013، ص8.

الفرع الأول: التشريع الضريبي الإتحادي:

إن القانون الضريبي كغيرة من القوانين التي أثارت التساؤلات حول أساس الالتزام به، فتعددت وتنوعت النظريات التي تؤسس فكرة الإلتزام بتلك القوانين الضريبية(1)، الا أنَّ الفكر الحديث اعتنق فكرة تأسيس حق الدولة في فرض الضرائب من تضامن الموجود بين المواطنين كافة في الدولة، والذي يقضي بوجوب التظافر بين الأفراد جميعهم، وبحسب طاقتهم، في مواجهة الأَعباء المالية من جهة، وبين السيادة التي تتمتع بها الدولة بما لها من قوة من جهة أخرى، وبذلك أصبحت الضريبة على الأفراد فرضاً تلزمهم بتأديتها، وبذلك أخذت الدول تضع وبإرادتها المنفردة النظم القانونية لفرض الضرائب(2).

الا ان حق الدولة بفرض الضرائب وبإرادتها المنفردة لا يعفيها من الخضوع لمبدأ ضرورة الموافقة المسبقة من الشعب عبر ممثليه، ولذا فكل الدساتير الديمقراطية الحديثة تحظر فرض أيّ ضريبة، أو تعديلها، أو إلغائها، الا بموجب قانون يصدر عن السلطة التشريعية باعتبارها الممثلة عن الشعب، حيث أنَّ هذه الضمانة أصبحت من القواعد الدستورية التي عمدت الدساتير إلى نص عليها، كما جاء في الدستور اللبناني لسنة 1926 المعدل، حيث نصت المادة (81) على أنه: (تفرض الضرائب العمومية ولا يجوز إحداث ضريبة ما وجبايتها في الجمهورية اللبنانية، إلا بموجب قانون شامل تطبق أحكامه على جميع الأراضي اللبنانية دون استثناء.). وبالمقابل تعديل أو إلغاء الضريبة يتم بالطريقة نفسها أي: بواسطة قانون وهذا ما صرحت به المادة (82) من الدستور على أنه (لا يجوز تعديل الضريبة أو إلغاؤها الا بقانون).

وكذلك ما نص عليه دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2012 المعدل، في المادة (38) على أن (...لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو الغاؤها إلا بقانون...). وكذلك اعتنقته المادة (111) من الدستور الأردني لسنة 1952 المعدل، والتي قضت بعدم فرض الضريبة والرسم الا بالقانون.

ترمي هذه الضمانة المتمثلة بمبدأ قانونية الضريبة إلى المحافظة على حقوق المُكلفين، فضلاً عن حماية الخزينة العامة، حيث أنَّ أهم النتائج المترتبة عليه هي انعدام إمكانية السلطة التنفيذية في فرض

---

(1) تُلخص تلك النظريات إلى اتجاهين متعارضين: الأول منهما يرى الأساس الضريبي، يرجع إلى فكرة العقد الاجتماعي أو المنفعة التي تعود على الفرد من قبل الدولة، إلا أنَّ طبيعة هذا العقد اثارت خلافاً بينهم وتتمحور حول عقد بيع خدمات إلى عقد تأمين، وبينما البعض الآخر منهم يعتبر طبيعته عقد شراكة، وفي المقابل هناك اتجاه معارض تبنى نظرية التضامن الإجتماعي كأساس في فرض الضرائب من قبل الدولة. ينظر: سوزي عدلي ناشد، أساسيّات اَلمالية العَامة "النفقات العامة – الإيرادات العامة –الميزانية العامة"، مرجع سابق، ص124؛ محمد وديع بدوي، مبادئ الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص104-109.

(2) ينظر: رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص204.

الضرائب، أو تعديلها، أو إلغاؤها، الا بحدود ما رسمته القواعد القانونية الأعلى[1].

وعلى أساس ما تقدم، فإن إمكانية السلطة التنفيذية في إصدار القوانين الضريبية تكون رهناً في القواعد القانونية الأعلى، والمتجسدة في نصوص الدستور، أو تلك التي تصدر عن السلطة التشريعية، فقد ينص الدستور على إمكانية إصدار القوانين من السلطة التنفيذية بعد توافر المناخ القانوني الذي ترسمه، كما في الدستور اللبناني المعدل في المادة (58) على أنه (كل مشروع قانون تقرر الحكومة كونه مستعجلاً بموافقة مجلس الوزراء، مشيرة إلى ذلك في مرسوم الإحالة، يمكن لرئيس الجمهورية بعد مضي أربعين يوماً من طرحه على المجلس، وبعد إدراجه في جدول أعمال جلسة عامة وتلاوته فيها ومضي هذه المهلة دون أن يبت فيه، أن يصدر مرسوماً قاضياً بتنفيذه بعد موافقة مجلس الوزراء). أي: إنَّ إمكانية إصدار التشريع الضريبي من السلطة التنفيذية تنهض لرئيس الجمهورية على الرغم من وجود السلطة التشريعية، وعدم غيابها وعلى الرغم من عرض مشروع القانون عليها، كنتيجة لطابع الاستعجال الذي قدرته الحكومة، أو قد تفوض السلطة التنفيذية في إصدار التشريع العادي، وبالأخص منها الضريبي، بنصوص قانونية من السلطة التشريعية ومسندة بدورها بالنصوص الدستورية[2].

إلا أنَّ قيام السلطة التشريعية بتفويض الإختصاصات الدستورية إلى الحكومة، لتكوين القواعد القانونية الضريبية، لم يكن محل اتفاق بين كتاب المالية العامة، حيث أن البعض يذهب إلى تأييد إمكانية التفويض باعتباره يتم بإرادة المشرع أي: بموافقة السلطة التشريعية، وبناءً على النصوص الدستورية، أي: إنَّ الدستور هو من يوزع الإختصاصات بين السلطات العامة، وبما أنَّ نصوصه تعطي تفويضاً، فعندئذ يصبح مشروعاً هذا من جهة، والإستعانة بالخبرات الفنية التي توافرها السلطة التنفيذية من جهة أخرى[3].

في حين يعارض البعض، بحجة أنَّ التفويض يمثل تنازلاً عن الإختصاص التشريعي، بعد أنْ فوضت النصوص الدستورية السلطة التشريعية مهمة التشريع، فضلاً عن، أنَّ الإفراط بالتفويض في

---

(1) ينظر: عثمان سليمان غيلان، مبدا قانونية الضريبة وتطبيقاتها في التشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون – جامعة النهرين، العراق، 2005، ص39.

(2) قد تخول السلطة التنفيذية حق إصدار التشريع العادي في بعض المسائل والموضوعات التي تفوض بها السلطة التشريعية مستندة بالعرف دستوري، كتفويض رئيس الجهورية في لبنان إصدار التشريع العادي على الرغم من انعدام النص في الدستور اللبناني المعدل، مستندة في ذلك إلى العرف الدستوري. ينظر: محمد حسين منصور، المدخل إلى القانون "القاعدة القانونية"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط1، 2010، ص119.

(3) ينظر: محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات دستورية في المجال الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص93؛ حسين خلاف، مرجع سابق، ص59.

التشريع الضريبي للسلطة التنفيذية، يؤدي إلى كثرة التعديلات الضريبية ما يساعد على الفوضى والتحكم في التشريع الضريبي، وبذلك يؤدي إلى الإخلال في قاعدة اليقين في فرض الضرائب[1].

وبما أنَّ جدران مبدأ قانونية الضريبة، محاطة بحماية دستورية وقانونية، بشكل يؤدي إلى تنظيم عمل التشريع الضريبي، لذا يذهب الباحث إلى تأييد الرأي القائل بإمكانية تفويض السلطة التنفيذية لصنع التشريع الضريبي، ولكن بنطاق ضيق، ولأسباب محددة كتعطل البرلمان، مع تحويط عملية تفويض بتقييد السلطة التنفيذية في عملية إصدار هذه القوانين، وفق ضوابط ترسم من قبل السلطة التشريعية[2].

وعلى أساس ما تقدم، جاء دستور جمهورية العراق لسنة 2005، يكرس هذا المبدأ في المادة (28/اولاً) على أنْ (لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدل، ولا تجبى، ولا يعفى منها، الا بقانون.) وفي ظل هذه تمارس السلطة التشريعية الإتحادية المتمثلة بمجلس النواب، الحق الدستوري لتشريع القوانين الإتحادية وبما فيها القوانين الضريبية الإتحادية[3].

ومن جهة أخرى، فإن إمكانية السلطة التنفيذية في خلق القوانين، وبالأخص منها الضريبية، تنهض في ظل حالة الطوارئ التي يخول بها رئيس مجلس الوزراء الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من إدارة شؤون البلاد، بما لا يتعارض مع الدستور[4]. أي: إنَّ هذه الإمكانية تنهض بالتخويل الممنوح من قبل السلطة التشريعية "مجلس النواب".

وفي ظل غياب التنظيم القانوني لتلك الصلاحية بعد نفاذ دستور جمهورية العراق لسنة من 2005، وبالرجوع إلى المادة (1) من أمر الدفاع عن السلامة الوطنية رقم (1) لسنة 2004 النافذ[5]، الذي لم يحصر غرض إعلان حالة الطوارئ، يخلق وجود التشريع الضريبي من السلطة التنفيذية. وما بين مبدا قانونية أو التفويض ينهض وفق النصوص الدستورية والقانونية، التشريع الضريبي الإتحادي وفي ظل الأخير، قد يحدث الإزدواج الضريبي نتيجة عمد السلطة التشريعية إلى إخضاع الشخص ذاته للضريبة نفسها أكثر من مره على الوعاء الضريبي ذاته في مدة واحدة، بمنعى آخر ينهض الإزدواج الضريبي الداخلي بشكل مقصود أو غير مقصود، فقد تعمل على صنع الإزدواج الضريبي الداخلي عند فرض

---

(1) ينظر: عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية "النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، بيروت، ط1، 1976، ص83؛ عثمان سلمان غيلان، مرجع سابق، ص95-96؛ يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1984، ص207.

(2) ينظر: ابراهيم محسن الزبيدي، الفراغ التشريعي في أَحكام الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون- جامعة بغداد، العراق، 2007، ص187.

(3) ينظر: البند (اولاً) من المادة (61) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.

(4) ينظر: الفقرة (ج) من البند (تاسعاً) من المادة (61) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.

(5) المنشور في جريدة الوقائع العراقية في العدد رقم (3987) في أيلول 2004.

ضرائب استثنائية على الثروة لتمويل الخزينة، أو لسد العجز، أو قد ترمي إلى الحد من الإثراء الفاحش الذي يحصل البعض في الظرف الطارئ، أو قد ينهض الإزدواج الضريبي من أجل رفع سعر الضريبة بشكل لم يلحظ من قبل المُكلفين، وذلك عبر فرض الضرائب الإضافية إلى الضرائب الأساسية[1]. ولا سيما ان المشرع وفق مبدأ القانونية، وتحت ظل السيادة التي تتمتع بها الدولة، يعمد إلى خلق نطاق لسريان ضريبة ما، بالمعيار الذي يراه مناسباً في الإخضاع الضريبي، والذي يمكن ارجاعه إلى ثلاثة مبادئ: فمبدأ التبعية السياسي "الجنسية"، والذي تفرض الدولة الضريبة على مدخولات وأموال جميع رعاياها أياً كان موطنهم، أو محل اقامتهم، وموقع تلك الأموال، في حين يعمد مبدأ التبعية الإجتماعية إلى فرض الضرائب من قبل الدولة على جميع الدخول التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم، بصرف النظر عن مصدر تلك الدخول، أما المبدأ الأخير، والذي يعرف بمبدأ التبعية الإقتصادية فيفرض الضريبة على جميع الدخول التي تنشأ في إقليمها، بصرف النظر عن جنسية وموطن الأشخاص الذين تؤول إليهم[2].

ووفق ما تقدم، فقد تعدد ضوابط الإخضاع من قبل المشرع الضريبي في خلق سريان الضريبة، كما عمد المشرع المصري في الضريبة على الدخل، إلى الأخذ بمبدأ التبعية الإقتصادية "إقليمية الضريبة" بالنسبة الأشخاص الطبيعيين، لذلك لا تفرض الضريبة إلا على صافى دخول الأفراد الطبيعيين المحققة في مصر. إما بالنسبة للأشخاص الاعتباريين المقيمين فإن الضريبة تفرض على صافى الأرباح الكلية لهم سواء تحققت في مصر أم خارجها. وبالنسبة الأشخاص الاعتباريين غير المقيمين، فإن الضريبة تفرض على الأرباح التي تحققها في مصر[3].

في حين أخذ المشرع اللبناني في المادة (الثالثة) من قانون ضريبة الدخل رقم (144) لسنة 1959 المعدل، بمبدأ التبعية الإقتصادية "إقليمية الضريبية" ففرض الضريبة على مجموع الأرباح التي تتحقق في لبنان، لكل الأشخاص الحقيقيين والمعنويين المقيمين في الأرضين اللبنانية، أو خارجها.

وما يجب ذكره في هذا الصدد أن المشرع العراقي في الضريبة ذاتها اعتنق المبادئ الثلاثة بمعيار الإقامة والتبعية الإقتصادية بصورة رئيسية، عندما فرض الضريبة على أي دخل ينشأ في إقليم العراق، وتارة أخرى يأخذ بمعيار الجنسية والموطن الثانوي، وفي حالة واحدة فقط، وبصورة جزئية وهو بصدد بيان حالة من حالات إقامة الشخص الطبيعي[4].

فتعدد مبادى الاخضاع الضريبي تؤدي إلى تزاحم القوانين الضريبية لدول عديدة في الوقت ذاته

---

(1) ينظر: زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص307؛ عبد الامير شمس الدين، مرجع سابق، ص52.

(2) ينظر: يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص215.

(3) ينظر: المادة (2) من قانون ضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.

(4) ينظر: الفقرة (10/أ) من المادة (الأولى) والفقرات (1، 2) من المادة (الخامسة) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

وعلى الشخص ذاته، لذا يقوم الإزدواج الضريبي الدولي نتيجة أخذ الدُّول بمبادئ مختلفة، لتحديد نطاق سريان الضرائب، فيحدث على سبيل المثال: أن دُّولة العراق تفرض الضريبة على دخل العراقي المقيم الناجم عن خارج العراق، في حين لبنان يفرض على مجموع الأرباح التي تحقق في لبنان، ولذا فإن العراقي المتحقق له دخل في لبنان، ونتيجة لذلك فإن المواطن العراقي يخضع لضريبة الدخل العراقية بحكم مبدأ التبعية السياسية، ويخضع لضريبة الدخل في لبنان بحكم تحقق الدخل فيها (1).

وبذلك فإن تشريعات الضريبة الإتحادية، بعد أنْ كانت أو تكون سبباً في خلق الإزدواج الضريبي الداخلي بشكل مقصود أو غير مقصود، فهي تبقى محتفظة بكونها سبباً في وجود الإزدواج الضريبي الدولي لممارستها لسيادتها الضريبية، ولاعتناقها ضوابط إخضاع متعددة، وفق ما تقتضي مصلحاتها الوطنية.

الفرع الثاني: التشريعات الضريبية المحلية(*):

تعد القاعدة القانونية من أهم نتاجات ممارسة السلطة في أي مجتمع، التي غالباً ما تعبر عن الإتجاهات الإيدولوجية، والإجتماعية، والسياسية، والإقتصادية، للقابضين على السلطة، إلا أنَّ هذه القواعد لا تتمتع بالقيمة القانونية ذاتها، بل نجد قيمتها متفاوتة في ظل هرم قانوني، حيث أنَّ الدستور يعد أعلى التشريعات في الدولة، ويقع في قمته، ويسمو على القواعد القانونية الأخرى، ثم تأتي بعدها القوانين التي هي التشريعات التي تصدرها السلطة التشريعية في الدولة، وهي صاحبة الإختصاص في ذلك، ثم تتدرج القواعد القانونية في ظل ذلك الهرم الذي يقضي العمل بالحدود التي وضعت من الدستور والقوانين الممثلة له(2).

وبهذا الصدد نجد الضرائب من حيث فرضها وتعديلها أو الغائها من اختصاص السلطة المعبرة عن إرادة الشعب المتمثلة بالسلطة التشريعية، فهي المختصة في خلق القواعد القانونية المتعلقة بالشؤون

---

(1) إضافة إلى اختلاف التنظيم الفني للضرائب، فقد يؤخذ بضابط في الضرائب النوعية ذات طابع عيني، وضابط مغاير في الضرائب ذات طابع شخصي من جهة، واختلاف في تفسير الإصطلاحات الفنية في أحكام القوانين الضريبية في الدولة المختلفة التي بدورها تخلق عقبة أمام التسوية لمشكلة الإزدواج الضريبي. ينظر: سالم الشوابكة، الإزدواج الضريبي على الدخل وطرق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مرجع سابق، ص36.

(*) يراد بتشريعات الضريبة المحلية هي تلك التي تصدر من السلطة الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم.

(2) ينظر: فادي نعيم جميل علاونة، مبدا المشروعية في القانون الاداري وضمانات تحقيقه، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الدراسات العليا– جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011، ص18.

الضريبة، وخلق النظام الضريبي[1]. الا أنَّ هذا المبدأ يتأثر بالدستور فعندما تعمد النصوص الدستورية إلى اعتناق النظام الإتحادي، كنظام سياسي للدولة، فعندئذ تنهض مجموعة من القواعد في الدستور الإتحادي ترسم الإختصاص الضريبي وفق رؤية واضعي الدستور، بين الإتحاد والأقاليم المكونة له، بعد أنْ يعطي لتلك الأقاليم المكونة له السلطات الثلاث، فقد ينهض إختصاص التشريع الضريبي من الأقاليم وفق الدستور الإتحادي، وبما له من اختصاص في التشريع ضمن النطاق المحلي للإقليم[2].

في حين أنَّ الدستور قد يتبنى اللامركزية الإقليمية كنظام سياسي تعتنقه الدولة، فعندئذ تصنع السلطة المركزية وبالإستناد إلى النصوص الدستورية، تشريع قوانين لدعم الهيئات المحلية المنتخبة بالإستقلال المالي، فترسم السلطات المالية لها وبالأخص منها الضريبية، في تكوين الموارد المحلية، أي: تخويلها سلطة فرض الضرائب المحلية بما فيها الضرائب الإضافية " الضمائم في العراق"، في النطاق المحلي لتلك الهيئات، كما عمد الدستور المصري إلى تكوين الإختصاص الضريبي، حيث ميز بين الضرائب العمومية التي تنهض بقانون، وبين الضرائب غير العمومية التي ترسم وجودها في حدود القانون[3]. أي: أنَّ الدستور قد يوزع مبدأ قانونية الضريبة بين السلطات، تاركاً لسلطة التشريعية تنظيم الإختصاص في التشريع الضريبي للسلطات المحلية، وفي اختصاص الأخيرة، دعي البعض إلى التمييز بين الضرائب المحلية لتلك الهيئات التي تمتاز بشكلها المستقل ولحسابها الخاص، فهي تخضع لأحكام خاصة تتصف بالإستقلالية عن الضرائب العامة، وبين الضرائب الإضافية للهيئات المحلية، التي لا يشترط بالنسبة اليها صدور قانون خاص، وإنما يكفي لفرضها أنْ تكون بناءٍ على قانون[4]، إلا أنه يؤخذ على الرأي أعلاه، أنَّ كلاً من الضرائب المحلية والإضافية، هي صنيعة القانون لينظم عمل السلطات المحلية في تغذية مواردها المالية، إضافة إلى أنَّ كلاً من الضرائب المحلية والإضافية لا يمكن أنْ تصدر إلا بحدود القانون الذي يسمح بظهورهما في النطاق المحلي للهيئات المحلية.

وفي كل ذلك قد تكون للقواعد الدستورية إجراءات مرسومة يقتضي العمل بها، كما عمد الدستور

---

(1) ينظر: عثمان سليمان غيلان، مرجع سابق، ص10.

(2) ينظر: عامر عياش عبد وأحمد خلف حسين، دستورية الضرائب في العراق، مجلة الرافدين للحقوق، مجلد 13، العدد 49، 2011، ص230.

(3) ينظر: المادة (38) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة2012 المعدل.

(4) ينظر: عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري "ضرائب الحكومة المركزية على دخول الأشخاص الطبيعيين وفقا لأحكام الضريبة الموحدة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص14؛ حسين خلاف، مرجع سابق، ص64.

المصري عندما أوجب في تحصيل الضرائب المحلية والإضافية، تطبيق القواعد والإجراءات المتبعة في تحصيل الأموال العامة[1].

ووفق ما تقدم، يلحظ أنَّ إرادة واضعي النصوص الدستورية والقانونية هي التي ترسم وجود مبدأ القانونية الضريبية بالشكل الذي تراه مناسباً مع نظامها السياسي مع المحافظة على ترك الإختصاص فيه للمثلي الشعب، والتي قد تتعدد أو تحصر في سلطة واحدة.

وما يجب ذكره في هذا الصدد: أنَّ نصوص دستور جمهورية العراق لسنة 2005، بعد أنَّ رسمت النظام السياسي بين اللامركزية السياسية للأقاليم المتكونة، وبين اللامركزية الإدارية للمحافظات غير المنتظمة في إقليم، حددت اختصاص السلطة الإتحادية الحصرية والمشتركة منها مع الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم، وعمدت إلى إعطاء الأقاليم المتكونة العمل التشريعي في النطاق المحلي لها، وتعديل تطبيق القوانين الإتحادية في الإقليم في حال وجود تناقض أو تعارض بخصوص مسائل لم تدخل في صلب الإختصاصات الحصرية للسلطات الإتحادية[2]. وبين تلك النصوص الدستورية تخُلق التشريعات الإقليمية لتنظيم شؤونها المحلية، كما في إقليم كوردستان العراق حيث عمد المجلس الوطني باعتباره السلطة التشريعية للإقليم بموجب المادة (10/اولاً) من قانون إقليم كوردستان العراق رقم (1) لسنة 2005المعدل، إلى إصدار التشريعات وبالأخص منها الضريبية في النطاق الذي تمثله.

فقد شرع المجلس الوطني، بتكوين قوانين ضريبية معدلة للقوانين الإتحادية، من أجل جعلها أكثر انسجاماً مع السياسة الإقتصادية وتشجيع حركة الإستثمار للإقليم، وتخفيف العبء الضريبي عن كاهل المُكلف في الإقليم[3]، فصنع قانون رقم (33) لسنة 2007، المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم(113) لسنة1982 الإتحادي المعدل. وقانون رقم (31) لسنة 2007، المعدل لقانون ضريبة العرصات رقم(26) لسنة 1962 الإتحادي المعدل، وكذلك قانون رقم (25) لسنة 2007 المعدل لقانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 الإتحادي المعدل[4].

---

(1) ينظر: المادة (178) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة2012 المعدل.

(2) ينظر: الفقرة(اولاً، ثانياً) من المادة (121) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.

(3) من الجدير ذكره، تعتبر ضريبة الدخل وغيرها من الضرائب الإتحادية مورداً مالياً للسلطات الإتحادية، أي: لم تعد من ضمن الإيرادات الداخلة ضمن موازنة الإقليم. ينظر: المادة (الثانية) من قانون الموازنة لإقليم كوردستان- العراق لسنة المالية 2008؛ المادة (الأولى) من قانون الموازنة لإقليم كوردستان- العراق للسنة المالية2012.

(4) ينظر: الأسباب الموجبة لقانون رقم(33) لسنة 2007 المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 الإتحادي المعدل.

في الوقت ذاته كفلت النصوص الصلاحيات الإدارية والمالية الواسعة للمحافظات غير المنتظمة في إقليم، وفق مبدا اللامركزية الإدارية[1]، ولا سيما إعطاء تلك المحافظات حق التشريع شأنها شأن الأقاليم، مع الغلبة لهذه التشريعات المحلية "للإقليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم"، على القوانين الإتحادية في المسائل التي تخرج من السلطات الإتحادية[2]، أي: إنه في حال إصدار القوانين من الأقاليم أو المحافظات غير المنتظمة في إقليم بشكل غير مخالف لدستور، الا أنها تتعارض مع القوانين الإتحادية، تكون الأولوية عندئذ للقوانين المحلية والإقليمية على القوانين الإتحادية[3].

الا أنه على الرغم من النص الدستوري بإعطاء المحافظات غير المنتظمة في إقليم السلطة التشريعية، وسبقه في ذلك قانون إدارة الدولة للمرحلة الإنتقالية لسنة 2004، الذي أعطى حقاً لتلك المحافظات في فرض الضرائب والرسوم، بشكل مستقل عن الحكومة[4]، وكذلك اعطاء المحافظات غير المنتظمة في إقليم، سلطة فرض الضميمة بموجب القسم الثامن من أمر سلطة الإئتلاف الموقته رقم (71) لسنة 2004الملغي، والتي تعرف الى أنها جزء تستقطعة مجالس المحافظات غير المنتظمة في اقليم بنسب معينة من الضرائب الاتحادية بموجب النصوص القانونية؛ لم تَشرع المحافظات بإصدار أيّ تشريع الضريبي المحلي لفقدان آلية التشريعية المتعلقة بفرض الضرائب للمجالس المحافظات غير المنتظمة في اقليم.

وبذلك فإن سلطة المحافظات غير المنتظمة في إقليم، بفرض الضرائب المحلية بما فيها الضمائم، اصبح غير ممكناً، أي: لا يجوز لمجالس المحافظات الشروع بفرض واستيفاء الضرائب، لغياب القانون الذي يعمل على تحديدها[5].

---

(1) ينظر: الفقرة(ثانياً) من المادة (122) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.

(2) ينظر: المادة (115) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005. من الجدير بذكره، ان تشريعات المحافظات غير المنتظمة في إقليم لا تمتلك سلطة تعديل القوانين الإتحادية في حال تعارض الأخيرة في النطاق المحلي لتلك المحافظات، لكون هذه السلطة تحصر في الإختصاصات دستورية للأقاليم، أي: جعلها دستور من المميزات الحصرية للأقاليم المتكونة. ينظر: المادة (121/ثانيا) من دستور جمهورية العراق لسنة2005.

(3) ينظر: قرار محكمة الإتحادية العليا في العراق بالعدد(6/اتحادية /2009) في تاريخ 2009/2/4.

(4) ينظر: الفقرة (أ) من المادة (السادسة والخمسون) من قانون إدارة الدولة للمرحلة الانتقالية لسنة 2004الملغي.

(5) ينظر: قرار مجلس شورى الدولة العراقي رقم (2005/59) في تاريخ 2005/10/26، كراس قرارات مجلس شورى الدولة الصادر في ضوء قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (21) لسنة 2008، مجلس شورى الدولة، 2010، ص 14-15؛ قرار مجلس شورى الدولة العراقي رقم(2005/61) في تاريخ 2005/11/1، المرجع ذاته، ص 17؛ قرار مجلس شورى الدولة العراقي رقم (2007/54) في تاريخ 2007/7/19، ص36-37؛ قرار مجلس شورى الدولة العراقي رقم(2008/39) في تاريخ 2008/3/11، المرجع ذاته، ص48-49.

إلى ان جاء قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 المعدل، يكشف عن النصوص الدستورية التي افاض بها واضعو الدستور في الفصل الثاني من الباب الخامس، ليعطي مجالس المحافظات الإختصاص التشريعي في حدود نطاقها الجغرافي، ليمكنها من إدارة شؤونها الإدارية والمالية وفق مبدأ اللامركزية الإدارية، وبما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الإتحادية، بخصوص الإختصاصات الحصرية للسلطات الإتحادية[1].

ومن جهة أخرى، فإن عمل مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم في التشريع، وبالأخص منها خلق التشريعات الضريبية لتنظيم شؤونها المالية في حدود النطاق الجغرافي لها، ينهض طالما أنَّ فرض الضريبة، وجبايتها، وإنفاقها، والضميمة، من الامور المالية التي اشارت إليها المادة (122/ثانياً) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005، ولذا يكون لتلك المجالس حق إصدار التشريعات المحلية التي تقضي بفرض وجباية الضرائب المحلية، وكذلك الضميمة، بما يمكنها من إدارة شؤونها المالية وفق اللامركزية الإدارية[2]. ولذا فإن مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم، بما لها من سلطة في التشريع ضمن النطاق المحلي، تنهض لها إمكانية فرض الضرائب المحلية التي تتصف بالإستقلال عن ضرائب السلطة المركزية، وكذلك فرض الضميمة على الضرائب العمومية.

وعلى أساس ما تقدم، فإن فرض الضرائب في ظل دولة العراق الإتحادية، من قبل السلطات المحلية، في حدود النطاق المحلي لتلك السلطات، يتمثل بمبدأ قانونية الضريبة، لكون النصوص الدستورية والقانونية التي خلقت الإختصاص الضريبي للأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم، تتطابق مع قانونية الضريبة طالما أنَّ قانونية الضريبة ترمي إلى رسم وجود الضريبة من فرضها وتعديلها وإلغائها من سلطة معبرة عن إرادة الشعب وحماية الأفراد، من تدخل السلطة التنفيذية في خلق الإقتطاع الضريبي، فيتجسد ما رام إليه المبدأ، في كل من الأقاليم ومجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم، بعدما عمدت النصوص الدستورية والقانونية على خلق سلطة التشريعية ضمن النطاق المحلي لتلك السلطات، وحصر الإختصاص بها دون السلطة التنفيذية من جهة أخرى[3].

ومن جهة أخرى، ينهض موقف السلطة التنفيذية بمعارضة فرض الضرائب المحلية، من قبل

---

(1) ينظر: الفقرة (اولاً) من المادة (2) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 المعدل.
(2) ينظر: قرار المحكمة الإتحادية العليا في العراق بالعدد (16/ اتحادية/2008) في تاريخ 2008/4/21.
(3) ينظر: علي هادي عطية الهلالي، مرجع سابق، ص23.

المحافظات غير المنتظمة في إقليم، معطلاً بذلك الإختصاص الضريبي لمجالس المحافظات، لحين تنظيمها بقانون اتحادي من السلطة المركزية [1]، مستندة في ذلك، إلى اختصاص السلطة الإتحادية برسم السياسة المالية[2]. وبما أنَّ السياسة المالية التي تمثل فرعاً من فروع السياسة الإقتصادية العامة للدولة، والتي تعد السياسة الضريبة جزءاً منها، فهي تعرف إلى أنها، مجموعة من التوجيهات والإجراءات التي تتبناها الدولة لتحديد المصادر المختلفة للإيرادات العامة، والأهمية النسبية لكل منها، وكيفية استخدامها في المجالات التي من شأنها تحقيق اهداف التنمية الإقتصادية والإجتماعية[3]. ولذا فإن اختصاص السلطة الإتحادية ترسم السياسة الضريبية التي تعد جزءاً من السياسة المالية، ويخلق التوجيهات والإجراءات التي ترسم الأهداف السياسة، والإقتصادية، والإجتماعية، للدولة وليس بمنع الإختصاص الضريبي للمحافظات، أي: وإنْ كان رسم السياسة المالية من ضمن الإختصاصات الحصرية للسلطات الإتحادية، إلا أنه يكون محصوراً بخلق التوجيهات ورسم الأهداف، وبما يتفق مع النصوص الدستورية والقانونية، ويضاف إلى ذلك عدم إمكانية صمود قرار مجلس الوزراء أمام النصوص الدستورية والقانونية، واجتهاد المحكمة الإتحادية المؤيدة للسلطة، فرض الضرائب المحلية بما فيها الضميمة، للمحافظات غير المنتظمة في إقليم.

وعلى الرغم مما تقدم، فإن فرض الضرائب المحلية من سلطات الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم، يعانق النصوص الدستورية والقانونية وهو مؤيد من المحكمة الإتحادية، إلا أنَّ العمل به من قبل السلطات المحلية، يخلق تشابكاً في التشريعات الضريبية داخل دولة العراق الإتحادية، نظراً للتشابك في الصلاحيات بين كل محافظة غير المنتظمة في إقليم من جانب وسلطة كل إقليم من جانب آخر، إضافة لسلطة كل منهما في فرض الضرائب ذات النطاق المحلي إلى جانب الضرائب التي تقوم بفرضها السلطة الإتحادية، وبتعمد كل سلطة في رفد الخزينة، فضلاً عن ضعف تنظيم الإختصاص الضريبي لدى كل من الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم، قد يؤدي إلى خضوع الشخص لأكثر من ضريبة، خصوصاً عند شروع كل محافظة بفرض الضميمة على الضرائب العمومية في ظل الدعم الدستوري والقانوني لفرض هذه الضرائب، ما يحقق ظاهرة الإزدواج الضريبي الداخلي.

---

(1) ينظر: قرار مجلس الوزراء العراقي رقم (27) لسنة 2012.
(2) ينظر: الفقرة (ثالثاً) من المادة (110) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.
(3) ينظر: محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص190؛ علي هادي عطية الهلالي، مرجع السابق، ص27.

الفصل الثاني

آثار الإزدواج الضريبي ومعالجته

إنَّ تعمد الإرادة التشريعية في دولة ما إلى إخضاع المُكلف ذاته لأكثر من ضريبة من النوع نفسه، وعلى المال ذاته، والسبب عينة في المدة ذاتها، يثقل كاهل المُكلف بأكثر من طاقته التكليفية، وخصوصاً عندما يكون هذه المُكلف من الأجانب المقيمين في إقليمها، ذلك يقود إلى الظلم الذي يهدر العدالة الضريبية التي تقضي بأن يسهم كل مكلف بتامين النفقات العامة وفق مقدرته التكليفية، فضلاً عن الآثار الضارة التي تلحق بالمُكلف، إذ يمثل عبءاً إضافياً يقع على عاتقه، يضاف إلى العبء الأصلي، ليستغرق الجزء الأكثر من الأرباح المحققة من قبله، وهذا الأمر قد يدفعه إلى استخدام السبل المتاحة أمامه كافة سواءً أكانت مشروعة أم غير مشروعة، للتهرب من دفع الضريبة، إضافة إلى ما يصيب الدولة من مخاطر اقتصادية، فضلاً عن الصعاب التي تواجهها الإدارة الضريبية نتيجة تعدد القوانين المنظمة لأحكام الضريبة، والتي تخلق منها ظاهرة الإزدواج الضريبي[1].

وإزاء كل الآثار السلبية الناتجة من حدوث الإزدواج الضريبي، كانت هذه الظاهرة محلاً لاهتمام الدول، فقد سعت بإرادتها المنفردة إلى جعل تشريعاتها الضريبية متناغمة ومتناسقة بشكل خالٍ من الإزدواج الضريبي، وعانقت الإتفاقيات الدولية من أجل ما يعالج مخاطرها، إضافة إلى جهود المعاهد العلمية والمنظمات الدولية التي سعت جاهدة لصنع الحلول والأسُس التي يمكن بمراعاتها معالجة الإزدواج الضريبي.

وعلى أساس ما تقدم، ستقسم الدراسة في هذا الفصل إلى مبحثين:

يخصص المبحث الأول: منهما لدراسة آثار الإزدواج الضريبي ونتائجه والذي يتضمن كل الآثار الإقتصادية والفنية لظاهرة الإزدواج الضريبي.

في حين يتناول المبحث الثاني: معالجات الإزدواج الضريبي، والذي سيحتضن التنسيق الضريبي الداخلي والدولي.

---

(1) ينظر: مهى حاجي شاهين وعلي السليفاني، مرجع سابق، ص60؛ حيدر وهاب، مرجع سابق، ص15.

المبحث الأول
آثار الإزدواج الضريبي ونتائجه

إن أخذ المشرّع بالضرائب ذات الإزدواج الضريبي، سواء أكان لا يدرك ذلك، أم عهد إليها كأداة لتدخل في الحياة الإقتصادية، أو الإجتماعية، أو المالية، قد لا يؤدي دائماً إلى إحداث آثار إيجابية في المجتمع، وإنما قد يعكس آثاراً ضارة؛ تتمثل بإرهاق المُكلفين وإثقال كاهل أعبائهم الضريبية، الذي بدوره يجعلهم يحجمون عن الإستثمار، وبالتالي خفض في الإنتاج، وحركة التبادل تجاري، الأمر الذي يؤدي إلى عرقلة انتقال رؤوس الأموال واليد العاملة، والإضرار باقتصاد الدولة، فضلاً عن إهدار العدالة الضريبية بين الأفراد، ولذلك يعمل المُكلف جاهداً في حال إصراره على ممارسة نشاطه، في ظل الإزدواج الضريبي، إلى استخدام السبل المشروعة وغير المشروعة كافة للتخلص من دفع الضريبة، أو إرجاع ما دفعه إلى خزينة الدولة(1).

وبين الآثار الإقتصادية التي ترتبت على هذه الظاهرة، هي العزوف عن الإستثمار، ونقل العبء الضريبي، كما تنهض آثار أخرى تتمثل في إهدار العدالة الضريبية والتهرب الضريبي؛ ولذا ينهض هذا المبحث بمطلبين:

الأول منه: يخص الآثار الإقتصادية ويتضمن فرعين: الأول منه: العزوف عن الإستثمار، والثاني: نقل العبء الضريبي. في حين المطلب الثاني سيُخصص للآثار الفنية للازدواج الضريبي؛ وسيحتضن الفرع الأول منه التهرب الضريبي، والآخر لإهدار العدالة الضريبية، التي يتناولها الباحث تباعاً.

المطلب الأول: الآثار الإقتصادية للإزدواج الضريبي ونتائجه:

تمثل الضرائب دوراً كبيراً في اقتصاديات الدول كافة، كونها تمثل اقتطاعاً من دخول الأفراد وثرواتهم، فضلاً عن وظائفها في الميادين السياسية والإقتصادية والإجتماعية، ما يصعب الإلمام بالآثار الإقتصادية للازدواج الضريبي، طالما أن هناك عوامل أخرى تصحب الضرائب في إحداث تلك الآثار في اقتصاديات الدولة؛ أي: إنَّ الضرائب ليست العامل الوحيد الذي يؤثر في حجم النشاط الإقتصادي؛ لذا

---

(1) ينظر: سوزي عدلي ناشد، أساسيّات اَلمالية العَامة "النفقات العامة – الإيرادات العامة –الميزانية العامة"، مرجع سابق، ص23؛ محمد وديع بدوي، مبادئ الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص236؛ زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص211.

فإن هذا المطلب سيخصص بمحاولة جاهده، للفيض بالآثار الإقتصادية للإزدواج الضريبي ونتائجه، بدءاً من العزوف عن الإستثمار في الفرع الأول منه، باعتبار الإزدواج الضريبي من العوامل المؤثرة في تحقيق هذا، وصولاً إلى نقل العبء الضريبي وتأثيره وعلاقته بالإزدواج الضريبي في الفرع الثاني.

الفرع الأول: العزوف عن الإستثمار:

يمثل الإستثمار أهمية كبرى بالنسبة إلى الدول، كما أنه يشكّل موضوع اهتمام رجال القانون والإقتصاد والسياسة، فهو يمتد إلى النواحي القانونية، والإقتصادية، والسياسية، ويؤثر فيها، ويتأثر بها، لكونه يعمل على إضافة طاقات إنتاجية جديدة إلى الأصول الإنتاجية الموجودة في المجتمع، بإنشاء مشروعات جديدة، أو التوسع في المشروعات القائمة، أو إحلال أو تمديد المشروعات التي انتهى عمرها الإفتراضي. لذا يعرف الإستثمار في المفهوم الإقتصادي القومي، بالإنفاق الرأسمالي على المشروعات الجديدة في قطاعات المرافق العامة والبنى التحتية، كمشروعات البناء وتوليد الطاقة الكهربائية[(1)]. ويعرّف قانون الإستثمار العراقي على انه توظيف المال في أي نشاط أو مشروع اقتصادي يعود بالمنفعة المشروعة على البلد[(2)].

وبين توظيف تلك الأموال، وخصوصاً الطاقات الإنتاجية، ينهض الإستثمار بأشكال متعددة، يكون وجودها بين الإستثمار الوطني أو المحلي؛ الذي يعتمد على توظيف المدخرات الوطنية لمواطني الدولة مصحوباً بدعم الأخيرة، من خلال وضع سياسات مالية ونقدية تعمل على تشجيع تلك الإستثمارات، طالما أنه يؤشر إيجاباً في الواقع الإقتصادي والإجتماعي، وتنعكس فوائده على المواطنين بشكل مباشر[(3)]. وبين شكل آخر يعرف بالإستثمار الأجنبي، الذي يتجسد بانتقال رؤوس الأموال الأجنبية من دولة معينة لدولة أخرى للاسهام في المشروعات التي تعمل على نشاطها، أو أنها تحركات الأموال النقدية والعينية من بلد إلى آخر مصحوبة بعمل، أو دون ذلك[(4)].

---

(1) ينظر: مقال منشور على الشبكة الإلكترونية العالمية .ar.wikipedia.org/wik/؛ تاريخ الدخول: 2014/5/25.

(2) ينظر: الفقرة (ن) من مادة (ا) من قانون الإستثمار رقم (13) لسنة 2006، المنشور في جريدة الوقائع العراقية في العدد (4031) في تاريخ 2007/1/17.

(3) ينظر: هشام غرايبة، محددات الطلب على الإستثمار الأجنبي، مجلة أبحاث اليرموك، مجلد 13، عدد14، 1997، ص34.

(4) ينظر: محمد فوزي الخالدي وحميد سلطان الخالدي، عوامل النجاح والتعثر في عمل قوانين الإستثمار الأجنبي، أحد بحوث أعمال مؤتمر الإطار القانوني للاستثمار في العراق، بغداد، 2009، ص155- 156.

وعلى أساس ما تقدم، إن الإستثمار الأَجنبي قد ينهض بشكل مباشر عبر قيام أو استغلال المشروعات من خلال الملكية الكاملة أو الجزئية للإستثمارات في مشروع معين، أو قيامه بالمشاركة أو إدارة المشروع مع مستثمر وطني، أو السيطرة المطلقة في الإدارة والتنظيم في حال ملكيته الكاملة لمشروع الإستثمار، أو قد يكون الإستثمار الأجنبي يدار بشكل غير مباشر من قبل المستثمر، أي: ينهض عندما يمتلك الأشخاص أيا كان "طبيعياً أو معنوياً" في الدولة الأجنبية لبعض الأسهم والسندات في بلد ما، دون أن يمارس أي نوع من الرقابة أو المشاركة، وتنظيم للمشروع الإستثماري، أو إدارته(1).

وبذلك تلصق الأهمية للإستثمار وخصوصاً الإستثمار الأجنبي المباشر(2)؛ كونه أداة محركة ودافعة للتنمية في المجال الإقتصادي والإجتماعي، سواء أكان في البلدان المتقدمة أم النامية، إلا أن أهميته تظهر في البلدان النامية لحاجتها لرؤوس الأموال الأجنبية لتمويل المشروعات التي تطلبها خطط التنمية(3)، فالإستثمار رأس المال الأجنبي بشكل مباشر في تلك المشروعات، التي تطلبها تلك البلدان، يعمل على جلب التكنولوجيا الحديثة، والخبرة الإدارية، والمهارة التنظيمية التي يمكن أن تستفيد منها البلدان النامية، والتي من شأنها أن تعمل على خلق الزيادة في القدرة الإنتاجية لهذه البلدان، ما يساعد على الإسهام في عملية التنمية الإقتصادية من جهة(4)، وسد العجز في المدخرات المحلية الناتج من خفض مستوى الإدخار الوطني في المرحلة الأولى في عملية التنمية، وعظم مقدار الإستثمارات المطلوبة

---

(1) يكمن معيار التمييز بين الإستثمار الأجنبي المباشر، والأجنبي غير المباشر، في مسألة السيطرة على المشروع الأجنبي المستثمر فيه، فإذا كان المستثمر الأجنبي يسيطر على مشروعه في الخارج، فإن الإستثمار يكون مباشراً أي: يعد استثماراً أجنبياً مباشراً، وإذا كان لا يملك السيطرة على المشروع، فإن الإستثمار يسمى استثماراً غير مباشر، ينظر: مقال منشور على الشبكة الإلكترونية العالمية:
.islamcin.go.sorum.mea/+1826+topic؛ تاريخ الدخول: 2014/6/19.

(2) من الجدير ذكره، يرسم الإستثمار الأجنبي المباشر، في حياة الدولة، إما بشكل خاص، أي: يحتفظ الأجنبي بملكيته للمشروع الإقتصادي مع الاحتفاظ في إدارته، والتحكم به، أو يكون الإستثمار الأجنبي مباشراً في شكل ثنائي، أي: تتوزع فيها ملكية المشروع وإدارته بين المستثمر الأجنبي والمستثمر الوطني العام أو الخاص، أو يكون الإستثمار الأجنبي عابراً للقارات، أو ما يعرف بشركات متعددة الجنسية، والذي ينهض من تكوين عدة دول. ينظر: حسن حنتوش رشيد، الإستثمار الأجنبي بين القانون والاقتصاد، مجلة رسالة الحقوق، السنة الخامسة، العدد الثالث، 2013، ص15-16.

(3) تعرف التنمية إلى أنها عملية إرادية للتغير الشامل في النواحي الإقتصادية والإجتماعية كافه، في مجتمع معين، من أجل نقله إلى وضع اقتصادي واجتماعي أفضل. ينظر: محمد خالد المهايني، دور الضريبة في عملية التنمية الإقتصادية والإجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 19، العدد الثاني، 2003، ص258.

(4) ينظر: عبد الهادي محمد المهدي مقبل، دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصاديات الدول الآخذة في النمو مع التطبيق على مصر، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون- جامعة طنطا، مصر، 1988، ص467.

لتحقيق معدل مناسب للتنمية الإقتصادية، إضافة إلى ذلك تعمل رؤوس الأموال الأجنبية على سد عجز ميزان المدفوعات الناجم عن زيادة الواردات لتنفيذ تلك الإستثمارات، ما يسبب ارتفاعاً في الواردات لا يقابله ارتفاع مماثل في الصادرات، ولذلك تنهض الحاجة لتلك الأموال من جهة أخرى[1].

ووفق ما تقدم، يلحظ أن تشجيع الإستثمار في حياة الدولة، والنامية منها بالأخص، واعتناقها للاستثمارات الأجنبية المباشرة للتنمية الإقتصادية، يعد الأداة المحركة والدافعة لذلك الإتجاه، إذ إنَّ جهود الدولة المبذولة في زيادة الإستثمار، ورفع كفاءتها تعد إحدى الأسس الإقتصادية للنمو الإقتصادي الإجتماعي، وزيادة الإنتاج ما يترتب على ذلك من تقليل الإعتماد على الاستيرادات، وتحسين الميزان التجاري، وبذلك تضيق الفجوة بين الإنتاج والإستهلاك، ورفع كفاية استغلال المواد الخاصة للنهوض بالمشروعات الجديدة التي تستوعب أعداداً كبيرة من القوى العاملة، وزيادة قدراتهم الإنتاجية[2].

وهذا ما يجسد كميات الإستثمار وتوزيعها بين فروع النشاط الإقتصادي المختلفة، والتي تشكل محوراً للتنمية الإقتصادية، أي: إنها أداة تخلق النمو الإقتصادي، لا سيما أن معدل النمو الإقتصادي، يتوقف على حجم تلك الكميات التي تحتضنها الدولة تحت مفهوم الإستثمار، وفي كل ذلك فقد تؤثر الضريبة في الميل إلى الإستثمار، تأثيراً يختلف ضيقه واتساعه باختلاف السياسة الضريبية المتبعة من قبل الدولة[3].

فالدولة وإن كانت ترمي إلى استقطاب الإستثمار الأجنبي، إلا أنها تملك الحرية الواسعة في فرض الضرائب المختلفة على الأجانب الذين يمارسون نشاطاً استثمارياً في إقليمها، بل لها أنْ تفرض عليهم أعباء مالية تفوق تلك المفروضة على المواطنين، فقد تخلق بقصد أو دونه، الإزدواج الضريبي الذي يعمل على خلق عائق أمام الإستثمارات الأجنبية[4]؛ أي: إنَّ الإزدواج الضريبي يؤدي إلى تعرض المستثمرين

---

(1) ينظر: السيد عبد المولى، المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص2-5.

(2) ينظر: منشور إعداد الموازنة العامة للدولة جمهورية مصر العربية للسنة المالية، 2014/ 2015، المنشور على موقع وزارة المالية في مصر..www.mof.gov.eg؛ تاريخ الدخول: 2014/6/25.

(3) ينظر: محمد خالد المهايني، مرجع سابق، ص262.

(4) من الجدير ذكره إن الإزدواج الضريبي، وإن كان يمثل عقبة امام استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية، إلا أنه ليس بالضرورة يشكل عائقاً للإستثمارات الأجنبية والتجارة الدولية في جميع الحالات، فقد تكون الإستثمارات متوقفة بسبب اسعار الضرائب المتعددة من جهة، وفرص الإستثمار والربح البديل من جهة أخرى. ينظر:

D. Hamer mesh: jobless pay and the acon Dmic. Bal tinore johne- horking university press, 1977, p. 18- 20.

في الدول الأجنبية، لضرائب مماثلة على الوعاء الضريبي ذاته، وهذا ما يؤدي إلى خلق زيادة في العبء الضريبي لمستثمر تلك الأموال، التي يطمح أنْ يحققها، الأمر الذي يؤدي إلى تكوين الرغبة في العزوف عن الإستثمار[1].

وعلى الرغم من أن الإزدواج الضريبي، يعد عملاً مشروعاً من وجهة النظر القانونية، حيث يستمد مشروعيته من حق السيادة التي تتمتع بها الدول على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين في أقاليمها، وعلى الأموال والدخول الناتجة من المصادر التي ولدت فيها، بيد أنه يمثل عقبة أمام استقطاب رأس المال الأجنبي للدول الساعية للتنمية الإقتصادية من جهة، وتقليص تلك الإستثمارات للمستثمر، وحصر نشاطه الإستثماري في أضيق حدود من جهة أخرى، الذي بدوره يعمل على بروز الإنكماش في حجم الإستثمارات الأجنبية، والإضرار بالدول النامية التي تسعى إلى تلك الإستثمارات الأجنبية، الساعية لتحقيق تنميتها الإقتصادية[2].

ووفق ما تقدم، فإن الإزدواج الضريبي، يؤثر في الإستثمار بشكل يخلق العوائق التي تعمل على تقليص انسياب رؤوس الأموال الأجنبية للبلدان الرامية للتنمية الإقتصادية، وخصوصاً البلدان النامية، وبالأخص المستثمر الأجنبي بعد دراسته للنظام الضريبي للبلد المضيف للاستثمار، والمخاطر الناجمة عن الولوج فيه، يعمل على العزوف عن تلك الإستثمارات، وخصوصاً في حال وجود معاملة ضريبية تتميز بسعر ضريبي مرتفع، مقارنة مع بقية القطاعات الأخرى، كالإستثمار في العراق[3]، فعند ولوج المستثمر الأجنبي في مجال إنتاج واستخراج النفط والغاز والصناعات المتعلقة بها، والتي يلحظ فيها أن المشرّع الضريبي الإتحادي، عامل شركات النفط الأجنبية معاملة خاصة، بخصوص الدخول المتحققة لها

---

(1) ينظر: السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص15.

(2) إن تأثير الإزدواج الضريبي لا يقتصر على الدول النامية والطاقة للتنمية الإقتصادية، وإنما قد يضر بالدولة المتقدمة ذات القدرة في الإنتاج والصناعة، والتي تملك الفائض في رؤوس الأموال، أي: يضر بالدول المصدرة لرؤوس الأموال؛ طالما أن الإزدواج الضريبي يعمل على غلق المنافذ الإستثمارية ما يمنع تصريف تلك المدخرات في الخارج، ويعدم إمكانية الربح، وبذلك ينتج آثاراً انكماشية لتلك الدول، ينظر: عبد الحفيظ عبد الله عيد، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص320.

(3) من الجدير ذكره، إن الإستثمار يرسم وجوده في العراق، بين السلطة الإتحادية، عبر هيئة وطنية للإستثمار التي تعمل على رسم السياسة الوطنية للإستثمار، واحتضان المشروعات الإستثمارية ذات الطابع الإتحادي حصراً في حين لكل أقليم والمحافظة غير المنتظمة في إقليم، هيئة استثمارية ذات صلاحية منح إجازات الإستثمار، وتكوين الإستثمارات في مجال النفط والغاز، بمنح تراخيص أنشاء المصافي والتعاقد مع شركات النفط المستثمرة في الحدود الجغرافية لكل من الإقليم أو المحافظة غير المنتظمة في إقليم. ينظر: الفقرة (اولاً) من المادة (4) والفقرة (اولاً) من المادة (5) من قانون الإستثمار رقم (13) لسنة 2006 المعدل؛ الفقرة (ثالثاً) من المادة (17) من قانون الإستثمار الخاص في تصفية نفط الخام رقم (64) لسنة 2007 المعدل.

في العراق، وذلك بإخضاعها إلى سعر ضريبي نسبي بمقدار (35%) بموجب المادة (1) من قانون رقم (19) لسنة 2010، التي تنص على أنه (تفرض ضريبة دخل بنسبة (35%) خمسة وثلاثين في المائة على الدخل المتحقق في العراق عن العقود المبرمة مع شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق، أو فروعها، أو مكاتبها، والمتعاقدين في الباطن معها في مجال إنتاج واستخراج النفط، والغاز، والصناعات المتعلقة بها)[1].

أي: إنَّ المشرّع الضريبي الإتحادي قد ميز بين الدخول الناجمة عن عمل شركات النفط الأجنبية في العراق بسعر ضريبي مختلف عما رسمه المشرّع في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1983 المعدل[2].

وعلى أساس ما تقدم، فإن شركات النفط الأجنبية والمتعاقدين معها في الباطن التي تعمل في العراق، تكون خاضعة لضريبة دخل اتحادية، تختلف عما هو مرسوم في القطاعات الأخرى[3]. إضافة إلى إمكانية خضوعها لضريبة الضميمة من مجلس محافظة غير المنتظمة في أقاليم، التي يكون عمل تلك الشركة داخل حدودها الجغرافية ما يخلق الإزدواج الضريبي الداخلي على شركات النفط الأجنبية، وهذا ما يعمل على زيادة العبء الضريبي على تلك الشركات، بالإضافة إلى الضرائب الأخرى، التي تعمل مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم على فرضها، كالضريبة البيئية[4]، على شركات النفط الأجنبية، التي تستخدم التقنيات الملوثة للبيئة، لا سيما أن عمليات استخراج النفط والغاز وتكريره واستخدامه، يعمل على التلوث البيئي في العراق، الأمر الذي يدعو إلى خلق ضغوط من أجل الحد من

---

(1) ينظر: قانون فرض ضريبة دخل على شركات النفط الأجنبية والمتعاقدين للعمل في العراق رقم (19) لسنة 2010، المنشور بالوقائع العراقية في العدد (4148) في تاريخ 2010/3/15.

(2) ينظر: الفقرة (ج، د، هـ) من المادة (الثالثة عشرة) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

(3) من الجدير ذكره، أنه المشرع العراقي في الأسباب الموجبة التي دفعت إلى تشريع قانون فرض ضريبة دخل على شركات النفط الأجنبية والمتعاقدين للعمل في العراق رقم (19) بسنة 2010، وتمييزه للدخل شركات النفط الأجنبية المتعاقدة في العراق لمعدل ضريبي مختلف عما رسمه في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل، هو من أجل دعم الإقتصاد الوطني، وخضوع الدخل المتحقق في العراق لشركات النفط الأجنبية والمتعاقدين معها في الباطن في مجال إنتاج واستخراج النفط والغاز لضريبة الدخل، وحسن ما فعل في خلق هذا التمييز، لكونه عمد إلى تحقيق العدالة في توزيع الأعباء المالية بما يتلاءم مع قدرة المُكلف في الدفع، إضافة إلى أهمية القطاع النفطي واعتماد الإقتصاد العراقي عليه.

(4) ينظر: الفقرة (2، 3) من المادة (44) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 المعدل.

ذلك في عمل شركات النفط الأجنبية[1]. ولذا فإن شروع المجالس المعنية للمحافظات غير المنتظمة في إقليم، بفرض هذه الضرائب، يجبر شركات النفط الأجنبية على استخدام التقنيات الصديقة للبيئة من أجل التخلص من دفع الضريبة[2].

وبذلك فإن تعدد السلطات الضريبية، داخل حدود دولة العراقية، إضافة إلى الضرائب التي تفرض من قبل دولة المُكلف، وخصوصاً عند اعتناقها معيار الجنسية، يجعل المستثمر الأجنبي، خاضعاً لسلطات مالية متعددة، لكونها تفرض عليه الضريبة من الدولة التي يقيم فيها على واقعة تسلم الدخل، بينما تفرض الدولة "جمهورية العراق" على تحقق واقعه نشوء الدخل فيها، وبهذا تظهر ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي، بعد أن تحققت داخل العراق، بين السلطة الإتحادية والمحلية، وبذلك فإن تعدد الإختصاص الضريبي، وادعاء كل دولة بحقها في فرض الضرائب، يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي الملقى على مال المستثمر، الذي يؤدي بدوره إلى انقاص الفائدة الذي كان يطمح إلى أن يحققها، الأمر الذي يؤدي إلى خلق الرغبة في العزوف عن الإستثمار[3].

وعلى أساس ما تقدم، فإن الضريبة ذات الإزدواج الضريبي، قد تحجم الأشخاص المستثمرين عن توسيع مشروعاتهم القائمة، أو تقليص حجمها إذا كانت الضريبة تعمل على استقطاع جزء أكبر من أرباحهم، أو قد يعمل على تحويل بعض الإستثمارات التي تضررت بفعل تلك الضرائب، إلى مجالات أخرى يكون فيها استثمار ذو بيئة آمنة من حيث الضرائب، أو سيتحول إلى استثمارات ذات مخاطر لا تفرض عليها ضريبة[4].

الفرع الثاني: نقل العبء الضريبي[5]:

يتولى القانون الخاص بكل ضريبة، تعيين الأشخاص الخاضعين لها، وتحديد عناصرها المختلفة،

---

(1) ينظر: عادل عبد المهدي، مقال بعنوان العراق رابع أكبر ملوث للبيئة في العالم، منشور على الموقع الإلكتروني nttp://www.facebook.com/adil.madi.؛ تاريخ الدخول: 2014/6/30.

(2) بإمكان المحافظات غير المنتظمة في إقليم، فرض الضرائب البيئية ذات الإزدواج الضريبي، على شركات النفط الأجنبية العاملة في الحدود الجغرافية لها، عملاً بنص المادة (5/44) من قانون محافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 المعدل. من أجل الضغط على تلك الشركات، لاستخدام تقنيات صديقة للبيئة من جهة، ولتحسين الواقع المحافظة من جهة أخرى.

(3) ينظر: السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص15.

(4) ينظر: فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص125.

(5) تسمى هذه الظاهرة أيضاً، بالإنعكاس الضريبي، أو رجعية الضريبة. ينظر: عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة الروضة، دمشق، 1993، ص213؛ عبد الأمير شمس الدين، مرجع سابق، ص55.

فيبين الوعاء الضريبي المفروض عليها، ويحدد سعرها، فيخضع مثلاً، لضريبة الدخل في العراق كل إيراد صاف يحصل عليه المُكلف من الأعمال ذات الصيغة التجارية أو الصناعية...الخ[1]. وتسري ضريبة العقار على الإيراد السنوي الناجم عن بدل الإيجار "الفعلي أو مخمن" للعقارات أو ما في حكمها[2]. وتفرض ضريبة العرصات[3]، على مالكيها لخلق الحافز من أجل المباشرة في بنائها، أو التخلص منها بالبيع، وكذلك من أجل تحقيق أهداف سميت وتجسدت في التنشيط العمراني وتوافر عرض الأرضين[4]. في حين تفرض الضريبة الجمركية على البضائع التي تدخل إلى الدولة أو تخرج منها[5]، وهكذا نجد أن القانون، يعمل على تحديد الشخص المُكلف الذي يتوجب عليه دفع الضريبة، بعد أن عمد إلى بيان الوعاء الضريبي والسعر الذي يدفعه إلى خزينة الدولة، إلا أنه قد يقوم هذا الشخص بعد دفع الضريبة المفروضة عليه، بمحاولة لتعويض ما دفعه، باسترداد عبئها من شخص آخر، لا سيما أن تجارب الشعوب بينت، أن كل مكلف سواء في البلدان المتقدمة أم النامية، يعمل جاهداً للتخلص من عبء الضريبة بالسبل كافة، فالضريبة الجمركية "مثلاً" التي يتم تحصيلها من تاجر لبضاعة ما، يشرع على استردادها من ثمن البضاعة المباعة[6].

ومن الواضح في هذه الحالة أن الشخص الذي حدده القانون، أو ما يسمى بالمُكلف القانوني، على الرغم من أنه قد قام بتوريد مبلغ الضريبة إلى خزينة الدولة، إلا أنه لم يتحملها فعلاً، حيث يقتصر دوره على توريد الضريبة، ثم يعمل على تحصيل قيمتها من شخص آخر، تستقر في ذمته، والذي يصبح عندئذ المُكلف الفعلي للضريبة، وهذه العملية التي تنتقل فيها ما دفعه المُكلف القانوني من ضريبة إلى غيره، تعرف بظاهرة نقل العبء الضريبي، والتي تعرف بأنها عملية اقتصادية يتمكن المُكلف فيها نقل ما يدفعه كلياً أو جزئياً إلى الغير[7]. وحيث ان هذا التعريف اعتنق ظاهرة نقل العبء الضريبي بشكلين: الأول يتحقق بصورة كلياً أي: نقل العبء الضريبي كاملاً، الذي يهدف به المُكلف، بعد استطاعته بتبدل الأثمان، استرداد ما دفعه كاملاً من الغير، في حين ينصرف الشكل الثاني للصورة الجزئية التي ينقل بها

(1) ينظر: الفقرة (2) من المادة (الأولى) والمادة (الثانية) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

(2) ينظر: الفقرات (8، 9) من المادة (الأولى) من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

(3) تعرف العرصة إلى أنها الأرض التي لم يكن مشيداً عليها بناء صالح لأغراض السكن، أو لأي غرض من أغراض الإستثمار، أو لم تكن مستغلة استغلالاً اقتصادياً. ينظر: المادة (الأولى) من قانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 المعدل.

(4) ينظر: الأسباب الموجبة لتشريع قانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 المعدل.

(5) ينظر: المادة (8) من قانون الجمارك رقم (23) لسنة 1984 المعدل.

(6) ينظر: فاطمة السويسي، مرجع سابق، 126.

(7) ينظر: عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد، مرجع سابق، ص213.

العبء جزء من ما دفعه من ضريبة إلى الغير، بعد أن عجز عن نقل كامل العبء الضريبي إلى الغير. وعرفت أيضاً بمفهوم مقارب، إلى أنها عملية اقتصادية يعمد دافع الضريبة فيها بواسطة تبدل الأثمان، نقل عبء ما دفعه بين الضريبة جزئياً أو كلياً أو أكثر من ذلك[1]. أي: إن هذا التعريف، أظهر شكلاً آخر لنقل العبء الضريبي، يعرف بالشكل المزدوج، أي: نقل العبء الضريبي المزدوج؛ والذي يعمد فيه دافع الضريبة، باستغلال فرصة تبدل الأثمان، إلى نقل العبء الضريبي إلى الغير، ليحقق ربحاً إضافياً، يزيد على مبلغ الضريبة التي دفعها في خزينة الدولة[2].

وعرفت أيضاً إلى أنها: علمية التي يتم فيها نقل العبء النقدي المباشر للضريبة، خلال تبدل الأثمان، من الوعاء الذي فرضت عليه إلى الوعاء النهائي[3]. وهذا ما يؤيده الباحث؛ لكون ظاهرة نقل العبء الضريبي، تنهض بعوامل عدة منها اقتصادي متعلق بحرية العرض والطلب، ومنها مالي متعلق بالضريبة نفسها، وليست عملية اقتصادية فقط[4]، فضلاً عن أن إمكانية وجود هذه الظاهرة لا ينحصر بشكل معين، فقد تأخذ أشكالاً عدة، منها: نقل العبء الضريبي المقصود، والذي يعهد فيه المشرّع الضريبي، إلى تحقيق حدوثها، أي: المشرّع يريد أن ينقل دافع الضريبة إلى الغير، كما في الأردن، حيث عمد المشرّع في المادة (2) من نظام ضريبة المعارف رقم (3) لسنة 1988، التي تنص على أنه (تستوفي من المالك أو المستأجر في المناطق البلدية ضريبة سنوية تسمى (ضريبة المعارف) مقدارها (2%) من بدل الإيجار السنوي الصافي كما قدر بموجب قانون ضريبة الأبنية والأرض داخل حدود المناطق البلدية المعمول به، وللمالك الحق بأن يعود بضريبة المعارف التي دفعها على المستأجر.).

في حين ينهض نقل العبء الضريبي غير المقصود، ضد إرادة المشرّع الضريبي، أي: إنَّ المشرّع الضريبي قصد أن يتحمل المُكلف القانوني عبئها، إلا أنه استطاع الأخير نقل عبئها إلى الغير[5]، أو قد

---

(1) ينظر: فاطمة السويسي، مرجع سابق، 129.

(2) ينظر: جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2010، ص223.

(3) ينظر: رفعت المحجوب، مرجع السابق، ص340؛ عصام بشور، مرجع سابق، ص312.

(4) ينظر: فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص137.

(5) من الجدير بذكره، إن نقل العبء الضريبي لا يتوقف عند قصد المشرّع الضريبي من عدمه، بل قد ينهض عند توافر العوامل الإقتصادية المتعلقة بمرونة العرض والطلب، وطبيعة السوق، ونفقة الإنتاج، والظروف الإقتصادية السائدة وحالة العرض والطلب ووجه التقدم الصناعي، التي يستطيع فيها المُكلف القانوني، نقل العبء الضريبي للغير إضافة إلى ذلك، إن أشكال العبء الضريبي لا تقتصر على ما ذكر، فتوجد اشكال متعددة لنقل العبء الضريبي، والتي منها نقل العبء إلى الأمام، أي: ينهض بعد دفعها من المُكلف القانوني، فيعمد فيها الأخير إلى تحميل الغير ما دفعه إلى خزينة الدولة، كأن يقوم المنتج لبضاعة ما تحميل ما دفعة من ضريبة إلى المستهلك،

=

لا ينجح المُكلف القانوني في نقل العبء الضريبي، وفي هذه الحالة، فإن المُكلف القانوني هو نفسه المُكلف الفعلي، ما يخفي وجود ظاهرة نقل العبء الضريبي، ومثلاً لذلك ضريبة الدخل التي تفرض على الرواتب والأجور للعاملين لدى الدوائر الحكومية، فلا يستطيع المُكلف فيها، نقل العبء الضريبي، ما يجعله المُكلف الفعلي لها[1]. وبذلك لكي تنهض ظاهرة نقل العبء الضريبي، التي يسعى المُكلف القانوني إليها من أجل استرداد ما دفعه من ضريبة إلى خزينة الدولة، يلزم أن يكون استرداد الثمن ممكناً[2]، كما في الضرائب المباشرة ينهض هذا الشرط؛ في ضريبة العقار "مثلاً" التي تفرض على الدخل الناتج من الإيرادات السنوية الناجمة عن بدل الإيجار "الفعلي أو المخمن"، حيث يكون باستطاعة مالك العقار "المُكلف" الرجوع إلى المستأجر ليسترد ما دفعه إلى خزينة الدولة من العبء الضريبي، وكذلك يتجسد هذا الشرط، في الضرائب غير المباشرة التي يمكن أن تعتبر الحاضنة لظاهرة نقل العبء الضريبي، وبالأخص منها الضرائب الجمركية، التي يعمل فيها المُكلف القانوني، على نقل عبئها إلى المستهلك، وبذلك يقوم باسترداد ما دفعه من ضريبة لخزينة الدولة[3]،

وتأسيساً على ما سبق، نجد أن نقل العبء الضريبي بعد أن يمر بمرحلة تعمد فيها الدولة من خلال سلطتها الضريبية إلى تحديد حجم الإقتطاع الضريبي ومصادره ووسائله، بناء على المعطيات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية، نهض التشريع الضريبي الذي جسد تلك السياسة في نصوص قانونية، تلزم المُكلف بدفع الضريبة إلى خزينة الدولة، بعد أن عمد إلى تحديد الوعاء الضريبي[4]. ثم تظهر المرحلة الأخرى، ويكون فيها المُكلف القانوني أمام طريق التهرب من الضريبة، أو نقل عبئها إلى الغير باستخدام تبدل الأثمان لاسترداد ما دفعه إلى الدولة[5].

أو يكون نقل العبء الضريبي إلى الخلف، أي: إنَّ المُكلف القانوني هنا أخذ مبلغ الضريبة مقدماً من شخص الذي سبقه في التعامل، ينظر: جهاد سعيد الخصاونة، مرجع سابق، ص222، 223؛ فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص137.

(1) ينظر: خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2003، ص227.

(2) من الجدير ذكره، إن هناك شرطاً آخر لتحقيق ظاهرة نقل العبء الضريبي، يتمكن بوجود علاقة إقتصادية بين المُكلف القانوني والمُكلف الفعلي، والتي تعرف بعلاقة التبادل النقدي التي تسمح بزيادة أو رفع الثمن من قبل المُكلف، لتحقيق ما يغطي التكاليف، والتي منها الدين الضريبي، ففي اختفاء هذه العلاقة، يتعذر نقل العبء الضريبي إلى الغير، إلا أننا نجد هذه العلاقة تكمن في شرط الإمكانية في نقل العبء الضريبي. ينظر: شريف رمسيس تكلا، الأسس الحديثة للعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1979، ص234.

(3) ينظر: فاطمة السويسي، مرجع السابق، ص136.

(4) ينظر: محمد محمود حاموش، محاسبة الضرائب، منشورات Acatec، بيروت، ط1، 2012، ص22.

(5) يلحظ وجود تقارب أو تداخل بين العبء الضريبي، والتهرب من الضريبة، لأن في كلتي الظاهرتين سنجد غاية

=

ولما كانت الضريبة ذات أهمية، يتوجب على المشرّع في المجال الضريبي، أن يكون على بينة من الأسباب التي تجعل المُكلف يروم نقل العبء الضريبي؛ حيث ان السعر الضريبي يعد من بين هذه الأسباب التي تسهم في تحقيقها، ونجاح نقلها إلى الغير(1)؛ اذ يكون سبباً في خلق هذه الظاهرة حيث ان فرض سعر ضريبي مرتفع على شخص "المُكلف القانوني" لخضوعه لأكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي ذاته، كما في مصر حيث عمد المشرع فيها إلى إخضاع المُكلف القانوني لضريبة الدخل بموجب قانون رقم (91) لسنة 2005 المعدل، ولضريبة إضافية على الدخل بمقدار (5%) بموجب قانون رقم (44) لسنة 2014(2). أو كما في العراق "مثلاً" تفرض ضريبة فيه الضميمة من قبل المحافظة غير المنتظمة في إقليم، على العقارات التي تخضع لضريبة اتحادية بموجب قانون رقم (162) لسنة 1959 المعدل. يجعل هذه الضرائب عبءاً على المُكلف بها، ما يدفعه إلى محاولة التخلص منها، بنقل عبئها إلى شخص آخر، وهذا ما يؤدي إلى عدم استقرار الضريبة، التي كان من المفترض أن تستقر في ذمة المُكلف بها، إلا أن الأخير لثقل عبئها، عمد إلى نقلها إلى الغير، أي: إنَّ العلاقة القانونية بين خزينة الدولة والمُكلف القانوني، نقلت إلى علاقة اقتصادية بين المُكلف الأخير وشخص آخر، مما جعل استقرار الضريبة غير مباشر في ذمته شخص غير مكلف، وهذا ما يعمل على الإخلال بقاعدة العدالة الضريبية، لكون إغفال السلطة المختصة بإعداد القانون الضريبي وسم السياسة المالية من ظاهرة نقل العبء الضريبي، انتهت إلى العلاقة الإقتصادية، وجعلت المُكلف الفعلي، مرهقاً بعبء ضريبتين: إحداهما ضريبة يدفعها كونه مكلفاً قانونياً، وأخرى كونه مكلفاً فعلياً، في حين المُكلف الذي نقل العبء الضريبي لم يتأثر، إضافة إلى ذلك، فإن نقل العبء الضريبي يعمل على تعطيل دور الضرائب بوصفها أداة تستعين بها الدولة لبلوغ الغايات التي ترنو إليها في شتى الميادين السياسة، والإقتصادية والإجتماعية، والتي يتوقف نجاح تدخلها باستقرار العبء الضريبي في ذمة المُكلف بها قانوناً، حيث أن إمكانية نقل عبئها يعطل تلك الوظيفة المقصودة من فرضها، ويؤدي إلى تحقيق وظائف لم يرغب المشرّع فيها (3).

المُكلف، وهي عدم رغبته في تحمل ما يترتب عليه من دين ضريبي، ولكن تختلف ظاهرة نقل العبء الضريبي، عن التهرب الضريبي، من حيث تتم الأولى، بعد أن يكون المُكلف قد أدى واجبه الضريبي وقام بسداد الضريبة المفروضة عليه، ليعمد بعد ذلك إلى نقل عبء ما دفعة من الضريبة إلى الغير، بينما تتم الثانية، بامتناعه عن دفع الضريبة اصلاً كلياً أو جزئياً، على الرغم من استحقاقها عليه ما يخلق مخالفة صريحة للقانون. ينظر: خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص223.

(1) ينظر: عبد الأمير شمس الدين، مرجع السابق، ص55؛ رفعت المحجوب، مرجع السابق، ص349.

(2) ينظر: المادة (الأولى) من قانون فرض ضريبة إضافية موقتة على الدخل رقم (44) لسنة 2014.

(3) ينظر: حَامد عَبد المجيد درّاز، مبادئ الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص183.

إلا أنه لا يمكن اطلاق هذا الأثر، حيث أن فرض الضريبة بوصفها أداة تدخل للدولة في الحياة الإقتصادية، والإجتماعية، والسياسية، كفرض الضريبة الجمركية ذات الإزدواج الضريبي على سلعة ما، من أجل حماية الصناعات المحلية، فإن هذه الضريبة تحقق الهدف الذي قصد منها، وإن كان المُكلف فيها عمد إلى نقل عبئها إلى الغير طالما أن المُكلف الفعلي، سيعمد إلى تقليص استهلاكه عن السلعة المستوردة، والولوج في الإنفاق على السلع الناتجة من الصناعات المحلية، وهذا ما يؤدي إلى تحقيق الهدف الذي قصدة المشرع، وعمد إلى صنعه في قانون الضريبة الجمركية[1].

المطلب الثاني: الآثار الفنية للإزدواج الضريبي ونتائجه:

إن الضريبة باعتبارها تكليفاً قانونياً يكون إلزاماً على الأشخاص الإمتثال للواجب الذي رسمته نصوص القانون الضريبي، إلا أن جعل الضريبة أداة في رسم سياسة دولة، وولوجها في الحياة الإقتصادية، والإجتماعية، والمالية، إضافة إلى ثقل العبء الضريبي الناجم عن فرضها بمعدلات ضريبة مرتفعة، أو مصحوبة بفرضها أكثر من مرة، على الوعاء الضريبي للمُكلف ذاته، يولد شعوراً بفقدان العدالة التي تنادي بها الدولة في توزيع العبء الضريبي، الأمر الذي يخلق الإعتقاد بظلم ما يدفع إلى عدم الامتثال للواجب الضريبي.

وبين عدم الإمتثال للواجب، وإهدار العدالة الضريبية، يشرع هذا المطلب بفرعين:

الأول: سيُخصص إلى التهرب الضريبي. في حين الفرع الثاني: سيحاول الباحث جاهداً بحث إهدار العدالة الضريبة.

الفرع الأول: التهرب الضريبي:

تختلف أفعال المُكلفين اتجاه الضرائب التي تفرض عليهم من مكلف إلى آخر، فقد يقوم بعضهم بتنفيذ الإلتزام الضريبي المترتب عليهم دون إكراه، في حين يعمد البعض الآخر إلى محاولة التخلص من عبئها بوسائل وطرق مختلفة، يكون فيها حرمان لخزينة الدولة من الأَموال التي كان من المقرر أن تدخل اليها.

فالتهرب الضريبي ظاهرة اختلف فيها كتاب المالية العامة بين اتجاهين: الأول منهما: يعرفها إلى

---

(1) وفي كل ذلك تبقى العوامل الإقتصادية، من حيث العرض والطلب تمثل الدور الأكبر في تحقيق الأهداف التي قصدها المشرع الضريبي. ينظر: فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص137.

أنها محاولة يقوم فيها مكلف بعدم دفع الضريبة أو الوفاء بالتزامه فيها، كلياً أو جزئياً، تجاه الدوائر المالية ما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة، وذلك باستخدام وسائل وطرق مشروعة وغير مشروعة[1].

حيث أن هذا الاتجاه عمد إلى خلق شكلين للتهرب الضريبي: الأول يُعرف بالتهرب المشروع أو بالتجنب الضريبي، الذي يعمد فيه المُكلف إلى استغلال الثغرات القانونية التي لا يخلو منها التشريع الضريبي للتخلص من دفع الضريبة المستحقة أو جانب منها. أي: دون أن يضع المُكلف نفسه بمركز مخالف للقانون وذلك عبر تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، بامتناعه عن عمل أو تصرف موجب لضريبة ما. وبين شكل آخر يعرف بالتهرب غير المشروع أو الغش الضريبي، الذي يعمد فيه المُكلف إلى اتباع اساليب الغش والخداع، مخالفاً بذلك أحكام التشريع الضريبي، بقصد التخلص بصورة كلية أو جزئية. كأن يقوم المُكلف بتقديم بيانات غير صحيحة للدوائر المالية من معلومة، أو تقرير، أو حساب كاذب، بشأن الضريبة[2].

بينما يصدح الإتجاه الثاني إلى تعريف التهرب الضريبي، إلى أنها ظاهرة يعمد فيه المُكلف باتباع أفعال مادية إيجابية أو سلبية، مخالفاً فيها أحكام التشريع الضريبي باستعمال الغش والإحتيال من أجل التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، ما يؤثر إلى حصيلة الدولة من الضرائب[3]. وما يلحظ في هذا الإتجاه أنه عمد إلى حصر مفهوم التهرب الضريبي في شكل واحد الذي يعرف لدى أصحاب الإتجاه الأول بالغش الضريبي، إضافة إلى تكوين التمييز بين مصطلحَيّ: التهرب الضريبي والتجنب الضريبي[4]، حيث أن الأخير يحدث قبل قيام الواقعة المنشئة للضريبة، بخلاف التهرب الضريبي الذي يحاول فيه المُكلف بعد تحققها "الواقعة المنشئة للضريبة" إلى الغش والإحتيال، من أجل التملص أو التخلص من دفع الضريبة المُكلف بها، أي: إنَّ في التجنب الضريبي لم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وفق القانون الضريبي، وبذلك فلا يلتزم الشخص بها أمام القانون [5]. سيما أن شروع الشخص إلى التجنب الضريبي،

---

(1) ينظر: محمد خالد المهايني، التهرب الضريبي واساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ط1، 2010، ص14؛ فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص221؛ يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص233؛ يونس أحمد البطريق، المالية العامة، مرجع سابق، ص113.

(2) ينظر: مروان القطب، مرجع سابق، ص200.

(3) ينظر: منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة طرابلس، ط1، 1991، ص189؛ جهاد سعيد الخصاونة، مرجع سابق، ص225.

(4) من الجدير ذكره، هناك تشابه بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي، لكون كل منهما يحاول التخلص من دفع الضريبة، وعدم تحملها، إضافة إلى انتقاص في حصيلة الضريبة ما يعمل خلق ضآلة في حصيلة الضريبة. ينظر: دلاور علي وعبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص120.

(5) ينظر: جهاد سعيد الخصاونة، مرجع سابق، ص225 – 226.

بالأفعال "الإيجابية أو السلبية" التي يعمد إليها، لا تشكل احتيالاً على القانون أي: له الحق في اتباع الطرق التي يتجنب فيها العبء الضريبي، طالما أنها لم تشكل تجاوزاً على حدود القانون، في حين ان التهرب الضريبي يقوم الشخص المُكلف بمخالفة نصوص القانون الضريبي التي أوجبت دفع الضريبة، وذلك باتباع أساليب الغش والإحتيال، ما تنهض المسؤولية الجزائية أمام النصوص الدستورية والقانونية(1).

وعلى أساس ما تقدم، وفي ظل ما أفاض به كتاب المالية، يعتقد الباحث أن الإتجاه الأخير أكثر تجسيداً وانسجاماً مع القانون الضريبي، لكون النصوص الدستورية والقانونية التي جرمت التهرب الضريبي هي قاصدة التهرب غير المشروع أو الغش الضريبي؛ أي: قاصدة الأساليب غير المشروعة، وليس ما يشرع به الشخص من أعمال مشروعة تجنبه تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة؛ ولذا يمكن تعريف التهرب الضريبي إلى أنه مجموعة من الأفعال مجرمة بموجب القانون، يعمد إليها المُكلف من أجل عدم دفع الضريبة، أو الوفاء بها بصورة كلية أو جزئية، ما يؤثر في حصيلة الدولة من الضرائب.

وبالرجوع إلى عناصر التقارب بين الإتجاهين، يلحظ أن هناك نوعين من التهرب الضريبي أشار إليه كل منهما:

الأول منهما: يعرف بالتهرب الضريبي الجزئي، الذي يروم فيه المُكلف بطرق مخالفة للقانون للتخلص من دفع الضريبة، أو الوفاء لها بصورة جزئية، كأنه يقدم على اصطناع، أو تغير، أو اعطاء فواتير الشراء، أو البيع، أو غيرها من المستندات، لإيهام دائرة الضريبة، بقلة الأرباح، أو زيادة الخسائر، أي: يقوم بزيادة النفقات أو المصروفات بشكل لا يمثل الحقيقة، ويكون قاصداً من بذلك خفض قيمة الضريبة(2).

في حين ينصرف التهرب الضريبي الكلي إلى محاولة المُكلف التخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً، بعد أن الإستعانة بمختلف الوسائل بالغش والإحتيال؛ كأن يقوم بإخفاء جميع الدخول المتحققة

---

(1) ينظر: المادة (38) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2012 المعدل؛ المادة (133 – 136) من قانون ضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل؛ المادة (السادسة والخمسون – التاسعة والخمسون) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل؛ المادة (الأولى) من قانون رقم 276 لسنة 1993 الخاصة بفرض عقوبات على مخالفات القوانين المالية اللبناني؛ المادة (55/أ) من قانون الموقت لضريبة الدخل الأردني رقم (28) لسنة 2009، المنشور في الجريدة الرسمية في العدد 5005 في تاريخ 30/كانون الأول/ 2009.

(2) ينظر: الفقرة (4) من المادة (133) من قانون ضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل؛ والفقرة (1) من المادة (السابعة والخمسون) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل؛ والفقرة (4) من المادة (55) من قانون مؤقت ضريبة الدخل الأردني رقم (28) لسنة 2009.

له في سنة معينة ،عن الإدارة الضريبية، من أجل التخلص من العبء الضريبي بصورة كاملة(1)

وفي كل ذلك تنهض إمكانية تحقيق هذه الأنواع داخل نطاق الدولة الواحدة أو خارجها، ما يضع لنا أنواعاً أخرى للتهرب الضريبي، من حيث الأساس الإقليمي. فالتهرب الضريبي الداخلي يستعمل فيه المُكلف تلك الوسائل غير المشروعة من أجل التخلص من دفع الضريبة بصورة كلية أو جزئية، داخل حدود الدولة، وطالما ان التهرب الضريبي لم ينتهِ داخل حدود الدولة، وإنما يتعدى الحدود إلى دول أخرى، الذي يعمد المُكلف إلى نقل كل أو جزء من الأرباح أو الإيرادات، التي من المفترض خضوعها إلى دولته التي نشأت أو تحققت فيها، في دولة أخرى لا تخضع فيها الأرباح والإيرادات المنقولة للضريبة، مستغلاً بذلك السيادة الضريبية التي لا تتعدى حدودها نطاق الدولة، مع استعمال الطرق الإحتيالية وما يؤدي إلى نهوض ظاهرة التهرب الضريبي الدولي(2).

وأيا كان ظهورها سواء أكان داخل نطاق دولة أم خارجها، أم بصورة جزئية أو كلية، فهي تتباين في حجمها بين دولة إلى أخرى، وتختلف الأسباب المؤدية اليها وإنْ كان يجمعها رغبة المُكلف في الإحتفاظ بأمواله، وعدم التنازل عنها للدولة، إلا أن الدوافع التي تولد قصد تصرفاته بهذا الشكل، وتخلق القدرة في الوصول إلى تحقيق رغبته، تتوقف على مجموعة من العوامل، والتي منها كثرة التشريعات الضريبية التي تكون مصحوبة بعلاقة لا تخلو من انعدام التوازن بين المُكلف والإدارة ، أي: إنها علاقة بين القوي "الدولة" والضعيف "المُكلف"، وتعدد تلك التشريعات بين السلطة المركزية والسطات المحلية التي تتمتع بالإختصاص المالي التي يمكنها فرض الضرائب ضمن النطاق المحلي لها، كالعراق الذي اعتنق بعد التطورات الدستورية والقانونية بعد عام 2003، الدولة الإتحادية واللامركزية الإدارية ذات الإختصاص المالي الواسع للمحافظات غير المنتظمة في إقليم، إضافة إلى ما تتمتع به الأقاليم من السلطات والأختصاصات في المجال المالي، فضلاً عن كثرة التعديلات في القوانين الضريبية تبعاً للسياسة المالية والحالة الإقتصادية للدولة، وما ستتبعه من المشكلات الفنية، والتي منها عدم قدرة السلطة التنفيذية على

---

(1) ينظر: رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ط1، 2012، ص101.

(2) هناك رأي يُميز بين التهرب الضريبي الداخلي، الذي يعد تهرباً قانونياً أي: يخرج فيه المُكلف عن إطار القانون وحدوده، بين التهرب الضريبي الدولي، الذي يعتبر تهرباً اقتصادياً لكونه يعمل على ضياع مورد من موارد الدولة الأساسية، إلا أنه يؤخذ على ذلك أن كلاً من التهرب الضريبي الدولي والداخلي، هو تهرب قانوني، حيث يعمد فيه المُكلف إلى مخالفة النصوص الضريبية والتهرب منها، وإضافة إلى أنَّ الآثار الإقتصادية التي تطال موارد الدولة الأساسية، فهي تخلق من كل من التهرب الضريبي الداخلي والخارجي. وإن اختلفت في قوة آثارها. ينظر: سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط1، 2008، ص9.

الإلمام بالنصوص القانونية الضريبية بسبب كثرة التعديلات التي يصدرها المشرّع الضريبي[1]؛ أي: المُكلف يعمد إلى استغلال عدم الإلمام السلطة المختصة في جباية الضرائب بهذه التعديلات ما يجعله يشرع في التهرب من الضريبة[2].

إضافة إلى ذلك، إن المُكلف الذي يدفع الضريبة يتولد له الشعور بانعدام المقابل من الخدمات التي ينبغي توافرها من الدولة، إضافة إلى ثقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة الناتجة من خضوع المُكلف القانوني لأكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي ذاته، في المدة ذاتها ما يرهق الشخص المُكلف بدفع الضريبة، وبذلك فإن الإزدواج الضريبي من العوامل التي تعانق تكوين الرغبة لدى المُكلف بقوى من أجل التهرب من دفعها[3]؛ أي: إنَّ فرض الضرائب عندما يتجاوز الحد المعقول ويكون مصحوباً بأكثر من الضريبة على الوعاء الضريبي ذاته يولد الشعور بالظلم ما يدفعه إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب[4].

وما يجب ذكره في هذا الصدد: إنَّ تحقق تلك العوامل الدافعة إلى قصد التهرب من الضريبة، يؤدي إلى خفض حجم إِيرادات الدولة، أي: حرمان الدولة من الأموال التي تسعى إليها من أجل قيام المشروعات التي تخدمها؛ أي تكون غير قادرة على الإنفاق على القطاعات كافة بما فيها الإنفاق الإستثماري، ولجوء الدولة إلى الإقتراض لتمويل تلك النفقات، ما يؤدي إلى خلق ظاهرة زيادة الدين على الدولة[5].

---

(1) شهد قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل في العراق، منذ صدوره، عدة تعديلات هامة بلغ مجموعها، سبع عشرة تعديلاً، والتي تناولت بصورة رئيسة أسعار الضرائب والإعفاءات الضريبية، فضلاً عن التعديلات التي شهدتها القوانين الضريبية الأخرى كقانون ضريبة العقار، وكذلك قانون ضريبة العرصات. ينظر: صباح صادق جعفر الانباري، مجموعة قوانين الضرائب، المكتبة القانونية، بغداد، ص38.

(2) ينظر: خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، مجلد 16، عدد2، 2000، ص167؛ علي هادي عطية الهلالي، مرجع سابق، ص22 – 28؛ محمد دويدَار، دراسات في السياسة المالية والتخطيط المالي، مرجع سابق، ص267 – 268.

(3) ينظر: خالد الخطيب، مرجع سابق، ص165.

(4) من الجدير ذكره، أنه لا يمكن حصر العوامل التي تدفع المُكلف إلى التهرب من دفع الضريبة، فهي متعددة ما بين عوامل إدارية، ناتجة من ضعف كفاءة الإدارة الضريبية، وخفض مستوى التعليم لموظفي تلك الإدارة ، أو قد تكون مصحوبة بعدم نزاهة هذه الإدارات، يرافقه ضعف الرقابة من حيث السرعة، والدقة في اكتشاف المخالفات الضريبية، أو قد يكون تهرب ناتج من عوامل اقتصادية متعلقة بالواقع الإقتصادي للمكلف القانوني، وتأثيره من دفع الضريبة، والأحوال الإقتصادية التي تحيط به، والتي يرافقها ضعف في الوعي الوطني، والروح الجماعية، وغيرها من العوامل النفسية التي تولد الشعور بالظلم وانعدام المساواة في تطبيق النظام الضريبي، ما يولد الإعتقاد بعدم العدالة الضريبية، وبذلك يعمد إلى قصد التهرب الضريبي. ينظر: خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص217 – 220؛ سرمد عباس جواد، مرجع سابق، ص216 _218.

(5) ينظر: جهاد سعيد الخصاونة، مرجع سابق، ص230.

وفي الوقت ذاته تغييب العدالة الضريبية بين المواطنين؛ إذ يضر بالمُكلفين الذين لا يعمدون إلى التهرب الضريبي، ويرفضون هذا السلوك، ويتحملون العبء الضريبي الناتج من تعمّد الدولة إلى زيادة معدل الضرائب الناتج من الإزدواج الضريبي، أو رفع سعر الضريبة، لتعويض خزينة الدولة مما فاتها من نقص في حصيلة الضرائب، بسبب ارتكاب أفعال التهرب الضريبي من البعض، الأمر الذي يؤدي إلى غياب العدالة في توزيع الأعباء المالية العامة(1). وقد تكون الضرائب الجديدة ذات معدل ضريبي مرتفع قد تؤدي إلى ردود فعل اجتماعية عنيفة، أي: يكون هناك رأي عام معاكس ومضاد لها، قد لا تُحمد عقباه، ما يعزز ويقوي عدم ثقة الأفراد بالدولة، ويخلق حالة من عدم الإنسجام بين الحكومة والشعب، وبذلك قد تتردد الحكومات عندئذ الخوض في زيادة الضرائب واللجوء إلى الإقتراض(2).

الفرع الثاني: إهدار العدالة الضريبية:

إن فرض الضريبة كوسيلة لتمويل الدولة، وكأداة في الإصلاح الإجتماعي والإقتصادي، يخضع لمجموعة من المبادئ التي يتوجب على المشرّع الإقتداء بها عند وضع القانون الضريبي، والتي تشكل بمجموعها الأسس الدستورية التي تحصن الضريبة من تعسف الدولة في استعمال حقها في خلق النظام الضريبي(3)

ومن بين تلك المبادئ، مبدأ العدالة الضريبية الذي يسعى لتحقيقه المشرّع الضريبي، لما لهُ من أهمية تتعلق بحماية المُكلف، لكونها ضمانة من تعسف الدولة في استعمال حقها في التشريع الضريبي، فضلاً عن أنها أداة يُصنع فيها مراعاة المقدرة التكليفية لشخص المُكلف؛ فهي تخفيف العبء الضريبي عن بعض الأشخاص، وزيادته على البعض الآخر، ولذا اعتنقها المشرع الضريبي ابتداءاً من مرحلة فرض الضريبة، وصولاً إلى المراحل اللاحقة لإصدار القانون الضريبي ما يخلق شعوراً لدى الشخص المُكلف بدفع الضريبة، بعدالة ما تفرضه الدولة من الضرائب، الأمر الذي يخلق فاعلية الضريبة، ورفد خزينة الدولة بالأموال التي تحتاجها، أي: إنها تعمل على توثيق العلاقة بين السلطة المالية والمُكلف القانوني(4).

---

(1) ينظر: مروان القطب، مرجع سابق، ص404.

(2) ينظر: طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص67.

(3) من الجدير ذكره، إن مبادئ أو قواعد فرض الضريبة التي ينهض بها النظام الضريبي، بعد مبدأ العدالة الضريبية التي سميت لدى البعض بمبدأ المساواة، تمثل بمبدأ الملاءمة والذي يقصد فيه ان تكون المواعيد المرتبطة في تحصيل الضرائب متلائمة مع أوضاع المُكلف ومناسبة للدولة، وكذلك مبدأ اليقين الذي ينصرف إلى وضوح التشريعات الضريبية وعلم المُكلف بالشكل الذي يزيل الغموض، ويولد الفهم بكيفية دفع الضريبة، ومعرفة المقدار المتوجب دفعه، أما مبدا الإقتصاد فيروم تنظيم أحكام الضريبة بالشكل الذي تكون فيه نفقات تحصيلها أقل قدر ممكن. ينظر: حسين سلوم، مرجع سابق، ص74؛ مهدي محفوظ، مرجع سابق، ص304 – 306.

(4) ينظر: إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة دستورية "دراسة تحليلية مقارنة"، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2012، ص109؛ جهاد سعيد الخصاونة، مرجع سابق، ص120.

وعلى أساس ما تقدم، فقد احتضنت النصوص الدستورية لمعظم دول، العدالة الضريبية، لمنع الظلم الذي يلحق بالأشخاص، نتيجة تعسف الدولة في السلطة الضريبية، كما في دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2012 المعدل، حيث عمد واضعو الدستور إلى اعتناقها، وجعل النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة التي تهدف إلى تحقيق العدالة الإجتماعية[1]. وأحتضن دستور المملكة الأردنية في آخر تعديلاته السنة 2011، العدالة الإجتماعية في فرض الضرائب[2]. وما تضمنت فقرة (ج) من مقدمة الدستور اللبناني لسنه 1926المعدل، من جعل الجمهورية اللبنانية تقوم على العدالة الإجتماعية، وكذلك دستور جمهورية العراق لسنة 2005، احتضن في ديباجته العزم على تحقيق العَدْل وَالمساواة[3].

ووفق ما تقدم من أهمية احتضنتها النصوص الدستورية، فالعدالة الضريبية مفهوم نسبي، يعني أنْ يتحمل كل فرد من أفراد المجتمع جزءاً من الأَعباء المالية، بما يتناسب مع مقدرته التكليفية، أو قد تعني أن يسهم كل شخص في حدود السيادة الضريبية للدولة، سواءً كان شخصاً طبيعياً أم معنوياً، بتحمل جزء من دفع الضرائب[4].

وفي هذا الصدد، لابد من التمييز بين العدالة الضريبية كهدف في النظام الضريبي، وبين تلك العدالة كركن من أركان الضريبة: فعند وجود العدالة كهدف، فهي تعمل على جعل وظيفة الضريبة أداة في الحياة الإقتصادية والإجتماعية، لخلق التعديل في توزيع الدخول والثروات بين الأفراد وطبقات المجتمع، وهذه العدالة الإجتماعية تختلف عن العدالة كركن في الضريبة، والتي تعني أنْ يُسهم جميع الأفراد في الواجب الضريبي الذي تفرضه الدولة بالقوانين الضريبية حسب مقدرتهم على الدفع[5].

وما بين الغاية والواجب تحقق العدالة الإجتماعية في فرض الضريبة، ويتكرَّس مبدأ المساواة بين الأشخاص في الخضوع الضريبي[6]، إذ إنَّ المبدأ الأخير يستمد وجوده من المساواة بين جميع المواطنين

---

(1) ينظر: كل من المادة (8) والمادة (38) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2012 المعدل.

(2) ينظر: المادة (111) من دستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة 1952 المعدل.

(3) يؤخذ على الإتجاه الذي احتضنه دستور جمهورية العراق لسنة 2005، الآخذ بالعدل، لكون أن العدل ذو مفهوم مطلق يصعب على الإنسان تحقيقه ويتسم بالصلابة والشدة، وبذلك فالأفضل تبني العدالة التي تختلف عن ما سبق لكونها تراعي الظروف والملابسات الواقعية الخاصة بكل حالة أي: إنها تتكيف مع ظروف كل حالة، وتستجيب لدوافعها. ينظر: محمد حسين منصور، مرجع سابق، ص58.

(4) ينظر: حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة في التشريعين العراقي واللبناني "دراسة مقارنة" رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق- الجامعة الاسلامية في لبنان، 2014، ص18؛ علي هادي عطية الهلالي، مرجع سابق، ص10.

(5) ينظر: حسين سلوم، مرجع سابق، ص71؛ عبد الأمير شمس الدين، مرجع سابق، ص44 – 45.

(6) من الجدير ذكره، يذهب بعض كتاب المالية العامة إلى جعل مبدأ المساواة من المبادئ أو قواعد فرض الضريبة

=

أمام الأعباء العامة، ولكون الضرائب من تلك الأعباء أو التكاليف العامة، فإن مبدأ المساواة يشق لهُ وجود في المجال الضريبي، ويقضي بأن يتساوى الجميع أمام ما تشرعه الدولة من ضرائب[1].

وعلى أساس ما تقدم: فإن صنع مبدأ المساواة يرسم وجودة أيا كانت السلطة التي تصنع القانون الضريبي، فقد تتعدد الإرادة الصانعة للتشريع الضريبي في الدولة، كما في العراق فإن حق التشريع الضريبي يرسم وجوده بين السلطة الإتحادية والسلطات المحلية "الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم"، فمبدأ المساواة يوجب على المشرّع الضريبي الإتحادي والمشرّع الضريبي المحلي للإقليم أو محافظة غير المنتظمة في إقليم، ضمن النطاق المكاني لهما، باتباع مبدأ المساواة في الضرائب، أي: يعمل على تطبيق مبدأ المساواة في الضرائب سواء تعلق الأمر بضرائب الدولة أم الضرائب المحلية[2].

فاعتناق الضريبة يفرض وجوب العمومية تطبيق مبدأ المساواة على جميع الأشخاص وعلى جميع الأموال[3]، أي: إنَّ العمومية التي ينادي بها مبدأ المساواة في الضرائب هي عمومية الشخصية والمادية، فالأولى: يقصد بها أن يخضع المواطنون كافة بما فيهم الأجانب المقيمون وحتى غير المقيمين إذا تحققت لهم دخول خاضعة للضريبة، أو كانت لهم أملاك في حدود السيادة الضريبية للدولة، في حين ينصرف المعنى المادي للعمومية إلى خضوع الأموال كافة إلى الضريبة سواء أكانت دخولاً أم ثروات[4].

إلا أن تلك العمومية التي يقضي بها مبدأ المساواة في الضرائب، لا تتنافى مع جواز إعفاء ذوي

بمعزل عن العدالة الضريبية، لتصبح مبادئ أو قواعد فرض الضريبة، المساواة، العدالة، الملاءمة واليقين والإقتصاد، إلا أن هذا الإتجاه، تناسى أن المساواة هي من الوسائل التي يستخدمها المشرّع للوصول إلى العدالة الضريبية، أي: إنَّ اختلاف المساواة عن العدالة، اختلاف الوسيلة عن الغاية، ينظر: موفق سمور المحاميد، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2005، ص30؛ جهاد سعيد الخصاونة، مرجع سابق، ص87.

(1) تضمنت أغلب دساتير الدولة مبدأ المساواة أمام القانون، حيث اعتنق هذا المبدأ كدستور جمهورية العراق لسنة 2005، في المادة (14). ودستور اللبناني لسنة 1926 المعدل، في المادة (7)، وكذلك تضمنتهُ ديباجة دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2012 المعدل، والمادة (6) من دستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة 1952المعدل؛ إذ اوجبت جميع هذه الدساتير، المساواة في الحقوق والواجبات، إضافة إلى النصوص دستورية التي تبنت العدالة الضريبية التي سبق ذكرها.

(2) ينظر: حسين خلاف، مرجع سابق، ص72 – 76.

(3) ان بعض كتاب المالية يذهب إلى اعتبار العمومية من الوسائل المستقلة في تحقيق العدالة الضريبية. يؤخذ على هذا الرأي أنْ العمومية هي من صنع مبدأ المساواة الضريبية؛ أي: إنَّ كلاً من العمومية الشخصية والمادية هي من ثمار مبدأ المساواة ونتيجة من نتائجه التي تعمل كأداة في تحقيق العدالة الضريبية. ينظر: عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، جزء الأول، مكتبة الجامعة، اثراء للنشر وَالتوزيع، ط1، 2009، ص129؛ حسين سلوم، مرجع سابق، ص76.

(4) ينظر: موفق سمور المحاميد، مرجع سابق، ص26.

الدخول الصغيرة من أداء الضرائب، طالما أن العدالة التي تتضمنها النصوص الدستورية وتراعيها القوانين، تتجسد بنصوص ضريبة تخاطب الأشخاص بصفاتهم لا بذواتهم، أي: إنَّ قاعدة الضريبة التي تقضي بالإعفاء، تنطبق على عدد أقل من القاعدة الأكثر تعميماً[1]، كما أنها تهدف إلى المصلحة العامة التي تخطط لها السياسة الضريبية في الدولة، وبذلك كانت المصلحة العامة تقضي بأن يعفى أصحاب ذوي الدخول الصغيرة من الضرائب التي تفرضها الدولة، وتلزم الأخيرة في المساواة في هذا الإعفاء لهذه الفئة الإجتماعية، ما يعني أن العدالة الضريبية عمدت إلى تحقيق المساواة النسبية، وهذا ما وثقه الدستور العراقي لسنة 2005 في المادة (28/ثانياً)، التي عمدت إلى إعفاء أصحاب الدخول المخفوضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة.

وقد يحصل التمييز الذي يعمد إليه المشرّع الضريبي في العمومية الشخصية بين المواطنين والأجانب، فبعد أن فرض مبدأ المساواة في الضرائب بموجب النصوص الدستورية، يلزم على المشرع أن يعامل الأشخاص سواء أكانوا من المواطنين أم الأجانب دون تمييز، أي: معاملة ضريبية واحدة، الا ان ذلك يجد له مخرجاً تضمنته العدالة الضريبية والمساواة، ومثالاً على ذلك، ما عمد إليه المشرّع في قانون الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل، في المادة الخامسة، التي تنص في الفقرة (1) على أن (تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه...) في حين نصت فقرة (3) من المادة نفسها على أن (لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق).

إذ يلحظ أن هذه المادة صنعت فرقاً بين المقيم العراقي الذي أخضع دخله الناجم داخل العراق أو خارجه للضريبة، والذي جاء بها المشرع العراقي امتثالاً للنص الدستوري القاضي بمساواة جميع العراقيين أمام القانون، ومن دون تمييز، بسبب الوضع الإقتصادي والإجتماعي[2]. في حين أن المقيم غير العراقي الذي يخضع دخله الناجم داخل العراق فقط، جاءت امتثالاً للعدالة الضريبية التي تقضي بالتفريق بين المواطن والأجنبي وتجسيداً للمساواة النسبية التي أخضع فيها جميع الدخول الناجمة داخل العراق للمقيم غير العراقي[3].

---

(1) ينظر: أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، ط1، 2012، ص101.

(2) ينظر: المادة (14) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.

(3) من الجدير ذكره: إن اعتناق المادة (الخامسة) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل، التي قضت بالتفريق بين المقيم العراقي وخضوع دخله الناجم داخل العراق أو خارجه للضريبة، وبين المقيم غير العراقي الذي يخضع دخله الناجم في العراق فقط للضريبة، يشكل هدراً لمبدأ المساواة أمام الضرائب التي قضت بها المادة (14) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005. ينظر: عامر عياش عبد وأحمد خلف حسين، مرجع سابق، ص273.

وما يجب ذكره في هذا الصدد: فقد تقرر الدولة مراعاة الظروف الشخصية للمكلف أو المركز المالي، إلى جعل القانون الضريبي الأخذ بالظروف المحيطة بالمُكلف، ويقيم لها اعتبار، أي: مراعاة المقدرة التكليفية للمُكلف، بحيث لا تفرض الضرائب على جميع الأشخاص بالمقدار نفسه، وإنما تقرر تصاعد الضريبة مع تصاعد قيمة الدخل أو الثروة، وبذلك فإن ولوج المشرع الضريبي مراعاة تلك المقدرة إلى التمييز بين الأشخاص في العبء الضريبي، يحقق العدالة الضريبية، لكونها تعمل على عدم إثقال المُكلف بعبء ضريبي يطال دخلهم الضروري الذي يمكن أن يتحقق به أقصى منفعة ممكنة فضلاً عن احتواء مبدأ المساواة في الضرائب وفق مقدرة المُكلفين من المواطنين، أي: إنَّ جميع المُكلفين من ذوي الإعتبارات المتشابهة، يخضعون إلى معاملة ضريبية واحدة(1).

ولذلك فإن مراعاة المقدرة التكليفية هي إحدى نتاجات العدالة الضريبية التي تعمل على تحقيق المساواة، ولكن بعض الدساتير لم تكتفِ بذلك، وإنما حصنت تلك النتائج بقوة تكمن في النصوص الدستورية، كما عمد دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2012 المعدل، إلى إلزام الحكومة باعتناق المقدرة التكليفية في فرض الضرائب على الأفراد(2). أو كالدستور الأردني الذي ألزم الحكومة على اعتناق مبدأ التكليف التصاعدي في الضرائب بشكل لا يتجاوز مقدرة المُكلفين على الأداء، وحاجة الدولة إلى المال(3).

إلا أن رغبة الدولة بالحصول على موارد لتغذية الخزينة العامة، يعمل على خلق تيار متنافر مع من يتمسك بقاعدة العدالة الضريبية التي تقتضي مراعاة المقدرة التكليفية، ما يقود إلى التساؤل حول كيفية خلق التوافق بين قاعدة العدالة الضريبية أم لوفرة الضريبة؟

فيتار المتنافر بين قاعدة الوفرة الضريبية ومؤيد العدالة الضريبية يرى أن الحصول على الإيراد وإنْ كان هدفاً في القانون الضريبي العام بدءاً إلا أن هذه المصلحة ينبغي موازنتها بالعدالة الإجتماعية بوصفها مفهوماً واطاراً مقيداً لنصوص القانون الضريبي؛ أي: إنَّ جباية الأموال من خلال الضرائب في ذاتها هدف يحميه الدستور، لكن هذه الجباية تكون على وفق قواعد الدستور، وتطبيقاً لأحكامه، ما يعني أن تراعي العدالة الإجتماعية التي تتطلبها النصوص الدستورية(4)، في حين التيار الجاذب بين الوفرة

---

(1) ينظر: أحمد فاضل حسين العبيدي، ضمانات مبدأ المساواة في بعض الدساتير العربية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط1، 2013، ص28 -29؛ زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص75.

(2) ينظر: المادة (38) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2012 المعدل.

(3) ينظر: المادة (111) من دستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة 1952المعدل.

(4) ينظر: القضية بالرقم (43) لسنة 13/قضائية/ المحكمة دستورية العليا/ دستورية في 6 سبتمبر 1993؛ القضية بالرقم (332) لسنة 23/قضائية/ المحكمة دستورية العليا/ دستورية في 8 مايو 2005.

والعدالة الإجتماعية، يرى أن العدالة والمساواة التي تقضي بها النصوص الدستورية أمام الضرائب، لا يعني عدم قيام المشرع بإقرار تشريعات ضريبية تخرق مبدأ المساواة بين المواطنين في سبيل تحقيق المصلحة العامة، ولها في سبيل ذلك عدم التقييد في مبدأ المساواة ومبدا العدالة الإجتماعية ولا يؤخذ إلا بمبدأ القانونية[1].

ويلحظ أن الإختلاف ما بين التيارات، يمكن إرجاعه إلى الإختلاف في النصوص الدستورية، فقد عمدت بعض النصوص إلى عدم الإجتهاد في مورد النص ككل من الدستورين المصري والأردني، الذي ألزم المشرّع في فرض الضريبة بالعدالة الإجتماعية، ولذلك جاء القضاء الدستوري مؤيداً إلى للإتجاه المؤيد للعدالة الضريبية، في حين بعض النصوص الدستورية كالدستور اللبناني والعراقي " بعد مراعاة الفقرة (ثانياً) من المادة (28) من الدستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ"، لم تكن حاضنة لتلك النصوص بشكل الصريح في المجال الضريبي، وإنما تحمل في طياتها السماح للمشرّع في جعل مبدأ العدالة الضريبية مرسوماً بما تفرضه النصوص القانونية الضريبية. ولخلق التوفيق ما بين مبدأ العدالة الضريبية وهدف الجباية يميل الباحث إلى أن جعل فرض الضريبة بشكل لا يتجاوز حاجة الدولة إلى المال، حيث يعتبر هذا التوفيق ضرورياً لكل نظام ضريبي، يهدف إلى إصلاح الناحية المالية وتحقيق العدالة الضريبية في الوقت ذاته.

وعلى أساس ما تقدم، إن عمد المشرّع إلى مخالفه مبدأ العدالة الضريبية، بفرض أكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي ذاته على أشخاص، تكشف الدولة قدرتهم المالية على دفع الضريبة، أو الحاجة لتلك الأموال، بهدف زيادة الوفرة في جباية الضريبة، قد يجعل العدالة الضريبة وما تحتضنه من أدوات في غياب نتيجة الإزدواج الضريبي، سواء أكان مقصوداً أم غير ذلك، وأيا كان النطاق وجوده؛ إذ يمثل عبءاً إضافياً يقع على عاتق الشخص المُكلف، ليضاف إلى العبء الأصلي، الامر الذي يؤدي إلى فقدان الجزء الاكبر من الأرباح المحققة من قبله[2]. فليس من العدالة التي تقضي بمراعاة ظروف المُكلف، أن يرهق كاهله بعبء ضريبي أكثر من مره على وعاء ضريبي واحد، وفي المدة ذاتها، أيا كان قصد المشرّع

---

(1) ينظر: قرار مجلس شورى الدولة اللبناني رقم (103) في تاريخ 1988/5/5، العدد الخامس، مجلة القضاء الاداري، 1990-1991، ص185؛ قرار مجلس شورى الدولة اللبناني رقم (3) في تاريخ 1989/1/5، العدد السادس، مجلة القضاء الإداري، 1992 – 1993، ص34.

(2) ينظر: جهاد سعيد الخصاونة، مرجع سابق، ص130؛ سوزي عدلي ناشد، أساسيات الماليَةُ العَامةُ "النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة"، مرجع سابق، ص290-291.

الذي يسعى إليه[1]. هذا ما يولد الشعور بعد إزالة الإعتقاد بتلك العدالة والمساواة في فرض الضرائب من قبل الدولة، برد فعل على النظام الضريبي والوسائل التي تستعملها الإدارة الضريبية لتحصيل الإيرادات بمحاولات كثيرة، لتفادي عملية الإقتطاع الضريبي أو انتقاصها، وذلك باللجوء إلى الطرق والوسائل المختلفة يعمد فيها إلى التهرب الضريبي، أو نقل عبئها إلى الغير، ما يؤثر على سياسة الدولة الضريبية[2].

---

(1) ينظر: قبس حسن عواد البدراني، المساواة القانونية في التكاليف المالية، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، مجلد12، العدد 8، 2005، ص229.

(2) ينظر: رائد ناجي أحمد، مرجع سابق، ص97.

المبحث الثاني

معالجات الإزدواج الضريبي

سبقت الإشارة إلى أن الإزدواج الضريبي يعمل على خلق العبء الإضافي على عاتق المُكلف إلى جانب العبء الأساس على الوعاء الضريبي ذاته في المدة ذاتها، الأمر الذي يخل بمبدأ العدالة الضريبية، ويجعل المُكلف يروم استخدام أساليب منها مشروعة من تجنب ضريبي، أو نقل العبء الضريبي، أو غير مشروعة للتهرب من دفع الضريبة، لا سيما أن وجود هذه الظاهرة تخلق الإضرار بالأفراد والمجتمع، وتشكل عقبة أمام انتقال رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، ولهذه الآثار شرعت دول في مكافحة هذه الظاهرة، فعمدت إلى تنسيق تشريعاتها الداخلية، وإحكام الرقابة على خلقها لمنع حدوثها، والولج في إعفاءات ضريبية، وسعي في إتفاقيات ثنائية أو جماعية، لجذب بعض رؤوس الأموال الأجنبية رغبة في استثمارها في مجالات التنمية الإقتصادية والإجتماعية، ولتجنب ما يضر فيها(1).

ووفق ما تقدم، سيحاول هذا المبحث معالجة الإزدواج الضريبي أياً كان نطاقه أو الإرادة التي خلقت وجوده، من أجل تكوين ضريبة تعمل على خلق الشعور الدافع بعدالتها بين المُكلفين، وللحد من الآثار السيئة التي نجمت عنها.

ولهذا سيشرع المطلب الأول في هذا المبحث: في بحث التنسيق الضريبي الداخلي، بوصفه معالجاً للازدواج الضريبي داخل الدولة، سواء أكان ناتجاً من سلطة واحدة، وهذا ما سيخصص له الفرع الأول. في حين يتضمن الفرع الثاني: بحث التنسيق لمعالجة الإزدواج الضريبي الناتج من تعدد السلطات.

اما المطلب الثاني فيعمد إلى بحث التنسيق الضريبي الدولي للقضاء، أو الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي، وذلك من خلال الإعفاءات الضريبية والتي سيحتضنها الفرع الأول، والإتفاقيات الدولية الجماعية والثنائية والتي سيخصص لها الفرع الثاني من المطلب ذاته، وهذا ما ينتناوله الباحث تباعاً.

---

(1) إن التنسيق الضريبي، وبمفهوم عام، يعمل على إحداث تغيرات في النظام الضريبي للدولة المعنية من أجل تخليص الضريبة من آثارها غير الملائمة بما فيها ظاهرة الإزدواج الضريبي وما لها من آثار ضارة تلحق بالأشخاص والدولة. ينظر: يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص225.

المطلب الأول: التنسيق الضريبي الداخلي:

إن وجود ظاهرة الإزدواج الضريبي، سواء أكانت من صنع إرادة المشرع أم ناتجة من عدم اتخاذ الوسائل اللازمة للوقاية منها، لها آثار سلبية في الحياة الإجتماعية، والمالية، والإقتصادية، للمواطنين والدولة. لا سيما وأن وجود هذه الظاهرة – كما سبق – تتأثر بالنظام السياسي الذي تعتنقه الدولة، وما رسمه الدستور والقوانين من نصوص ساعدت على خلقها.

وعلى الرغم من ذلك، تنهض إمكانية التنسيق بين تلك النصوص التي خلقت أو ساعدت في خلق ظاهرة الإزدواج الضريبي، سواء في داخل السلطة الواحدة والتي يخصص لها الفرع الأول، أو ناتجة من تعدد السلطات، وهذا ما يمعد إليه الفرع الثاني من أجل القضاء على هذه الظاهرة التي ترهق المواطن وتصيب الوعاء الضريبي.

الفرع الأول: الإزدواج الناشئ عن سلطة واحدة:

في الدولة البسيطة سواء أكانت تعتنق النظام المركزي أم اللامركزي في الإدارة قد يعمد فيها الدستور إلى حصر الإختصاص التشريعي بسلطة واحدة، والتي تتمثل بالبرلمان، أو بمجلس النواب، "أياً كانت التسمية"، وامتثالاً لذلك ينهض الإختصاص في فرض الضريبة اليها ويكون حكراً عليها، والتي قد تلجأ فيه إلى فرض أكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي نفسه للمُكلف، بفعل الحاجة إلى بعض الإيرادات الإضافية لمواجهة الزيادة المستمرة في الإنفاق، أو قد تحدث هذه الظاهرة بدافع جعل الضريبة أداة في الحياة الإقتصادية الإجتماعية، وبذلك تخلق ظاهرة الإزدواج الضريبي من صنع إرادة المشرع، أي: يعمد إلى حدوثها بفعل الحاجة إلى هدف معين، وما يهمنا هو ما يخلق من صنع المشرع الضريبي من ازدواج ضريبي، دون أن يتعمد حدوثها، الأمر الذي يؤدي إلى انعدام التنسيق بين القوانين الضريبية المطبقة داخل الدولة التي نجم عنها حدوث تلك الظاهرة[1].

ومن أجل التخلص من هذه الظاهرة على المستوى الداخلي، لعدم إرهاق المواطنين المُكلفين بأعباء مالية تتسم بالثقل الناتج من الإزدواج الضريبي، والعامل على إهدار العدالة الضريبية؛ على السلطة المختصة في فرض الضرائب الولوج بشكل يتسم بالدقة وعدم الإستعجال، وبالتنسيق مع السلطة المختصة، إلى رسم السياسة الضريبية من أجل تجنب الإزدواج الضريبي، ونجاح تلك السياسة "الضريبية"

---

(1) ينظر: عادل العلي، مرجع سابق، ص224؛ زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص318.

بشكل متناسق مع القوانين الضريبية[1].

أي: على السلطة التشريعية والولوج مع الجهات المعنية، من أجل إعداد مشروعات القوانين الضريبية، بشكل يؤمن إصدارها خالية من الإزدواج الضريبي[2].

وعلى أساس ما تقدم، يعمد المشرع الضريبي إلى تجنب الإزدواج الضريبي الداخلي، بصنع التنسيق بين القوانين الضريبية، أي: بجعلها تتضمن نصوصاً تقضي بمنع حدوث الإزدواج الضريبي. وهذا ما عمد إليه المشرع اللبناني في قانون ضريبة الدخل رقم (144) لسنة 1959 المعدل، عندما تلافى الإزدواج الضريبي الحاصل بين الضريبة المفروضة على الأرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، التي خصص لها الباب الأول، والضريبة المفروضة على رؤوس الأموال المنقولة التي ورد ذكرها في الباب الثالث من القانون ذاته، وذلك بالتمييز بين رؤوس الأموال والعائدات والأرباح والإيرادات الناتجة من ممارسة المهنة، والتي أخضعها للضريبة الباب الأول، في حين أخضع للضريبة في الباب الثالث كل ربح، أو إيراد، أو دخل رأسمالي، غير خاضع لضريبة أخرى على الدخل[3].

كما عمد المشرع اللبناني أيضاً فيما استحدث في القانون ذاته من ضريبة أضيفت إلى الباب الثالث التي تقضي بخضوع الفوائد والعائدات والإيرادات للحسابات الدائنة المفتوحة كافة لدى المصارف لسعر ضريبي بمعدل (5%)[4]. ولتلافي الإزدواج الضريبي الذي يحصل عندما تخضع هذه الفوائد والعائدات والإيرادات الضريبية للباب الأول، باعتبارها تشكل جزءاً من أصول المهنة أو المؤسسة، ما يجعل المُكلف مرهقاً بعبء ضريبي مزدوج على ما يحققه من أرباح ناتجة من نشاطه الصناعي والتجاري أو غير التجاري، الأمر الذي دفع إرادة المشرع اللبناني إلى مراعاة العدالة الضريبية في نصوص قانون الضريبة المستحدثة، وذلك من خلال تنزيل قيمتها المطروحة على حساباته الدائنة لدى المصارف من

---

(1) ينظر: شيماء كريم نعمة الصفار، الإزدواج الضريبي "دراسة في الضرائب المباشرة"، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون- جامعة بغداد، العراق، 1999، ص72.

(2) ومن الجدير ذكره: أن العراق استحدث الدائرة الإقتصادية في وزارة المالية في عام 2005، نتيجة الحاجة الماسة لمقتضيات مصلحة العمل، والتي أحد أقسامها السياسة الضريبية، التي هي قسم استشاري يختص برسم البرامج التي تخطط لها الدولة باستخدام المصادر الضريبية الفعليه المحتملة كافة وكذلك يختص في اقتراح وإعداد مشروعات القوانين الضريبية وإعداد المراجعة لاتفاقيات الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي. ينظر: وزارة المالية لجمهورية العراق على الموقع الإلكتروني: www.mof.gov.iq؛ تاريخ الدخول: 2014/7/15.

(3) ينظر: المادة (70) من قانون ضريبة الدخل رقم (144) لسنة 1959 المعدل.

(4) ينظر: الفقرة (أولاً) من المادة (51) من قانون الموازنة العامة رقم (497) لسنة 2003.

ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية[1]. أي: عالج الإزدواج الضريبي بعد أن عمد إلى إخضاع الفوائد والعائدات والإيرادات الناجمة عن الحسابات الدائنة لدى المصارف للضريبة المستحدثة، ثم عمل على تنزيل القيمة المسددة عنها من ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، دون شرط يقضي به القانون الذي عمدت نصوصه إلى فرض الضريبة المستحدثة، وبذلك اعتنق عدم الإزدواجية الضريبة في الدخل الواحد[2].

ومن جهة أخرى عمد المشرع اللبناني إلى تكوين التنسيق بين الإيرادات العقارية العامة الخاضعة لضريبة الأملاك المبنية بموجب القانون الصادر 1962/9/17 المعدل، وبين الإيرادات العقارية المبنية وغير المبنية التي تفرض عليها ضريبة الباب الأول من قانون ضريبة الدخل رقم (144) لسنة 1959 المعدل، باعتبارها تشكل جزءاً من أصول المهنة أو المؤسسة، وذلك بتكوين قاعدة في قانون ضريبة الدخل تمنع الإزدواج الضريبي بين تلك الإيرادات، وتقضي عند خضوع الإيرادات العقارية المبنية وغير المبنية إلى ضريبة نوعية، يعمل على تنزيلها بكامل قيمتها من الأرباح أو عدم إخضاعها للضريبة في الباب الأول من قانون ضريبة الدخل رقم (144) لسنة 1959 المعدل[3].

ووفق ما تقدم يلحظ أنَّ المشرع اللبناني، وفي ظل ما عمد إليه من التحصين في قانون ضريبة الدخل، لمنع ظاهرة الإزدواج الضريبي بين الإيرادات العقارية المبنية وغير المبنية، وفي ظل بقائها، يستمر منع حدوث هذه الظاهرة في القوانين الحالية وحتى المستحدثة.

كما نجد المشرع المصري: عمد إلى تكوين هذا التنسيق في القوانين الضريبية، بحيث جعل تطبيقها سليماً من فرض أكثر من ضريبة سواء أكانت مشابهة أم نفسها على الوعاء الضريبي ذاته، حرصاً منه على منع الإزدواج الضريبي، فعندما أخضع الإيرادات العقارية المبنية والمؤجرة لقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 المعدل[4]، وأخضع تلك الإيرادات لأحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم (196) لسنة 2008 المعدل، ولتجنب إرهاق المُكلف بدفع أكثر من ضريبة مشابهة على الوعاء الضريبي ذاته، عمل على تنزيل مبلغ الضريبة العقارية الذي يسدده المُكلف من

---

(1) ينظر: الفقرة (ثانياً) من المادة (51) من القانون الموازنة العامة رقم (497) لسنة 2003.

(2) ينظر: فوزت فرحات، التشريع الضريبي العام "دراسة مقارنة"، منشورات مؤسسة بحسون، بيروت، ط4، 2013، ص95.

(3) ينظر: المادة (8) من قانون ضريبة الدخل رقم (144) لسنة 1959 المعدل.

(4) ينظر: المادة (37) من قانون ضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل.

ضريبة الدخل المتحقق على المُكلف ذاته والناجمة عن العقارات، ولم يشترط لهذا التنزيل سوى عدم تجاوز مبلغ ضريبة الدخل[1].

كما عمد المشرع الضريبي المصري: إلى توسيع نطاق قاعدة المنع في ظاهرة الإزدواج الضريبي التي تصيب المواطنين أو الأشخاص المقيمين فيها، بعد أن فرض الضريبة على الدخل الصافي للأرباح الكلية التي تتحقق في داخل مصر أو خارجها، للأشخاص الإعتبارية أو المعنوية المقيمين فيها[2]، والذي قد ينجم من ذلك فرض الضريبة من الدولة التي تحققت فيها تلك الأرباح التي تولدت في الخارج، والتي بدورها خاضعة للضريبة على الدخل في داخل مصر، وتجنباً لذلك عمد إلى إجراء خصم الضريبة الأجنبية المدفوعة في الخارج من الضريبة على الدخل في مصر، بشكل لا يتجاوز الضريبة الواجبة السداد في مصر[3]. ومما يلحظ أن نطاق العدالة الإجتماعية التي تكفلت بها النصوص الدستورية لجمهورية مصر، بسطت وجودها على القوانين الضريبية بشكل منعت ما يرهق المُكلف نتيجة ظاهرة الإزدواج الضريبي.

وأما المشرع الأردني: فقد عالج الإزدواج الضريبي الذي ينجم عن إخضاع الإيرادات العقارية التي يحصل عليها المُكلف من بدلات الإيجار، والتي تعد أحد مصادر الدخل الخاضعة لضريبة الدخل بموجب القانون الموقت رقم (28) لسنة 2009[4]. ولكونها خاضعة لضريبة أخرى تتمثل بضريبة الأبنية والأرضين؛ لذا عمد المشرع الضريبي إلى إجراء مقاصة بنسبة (50%) من ضريبة الأبنية والأرضين والتي يدفعها المُكلف من الإيرادات التي يحصل عليها من تأجير تلك الأبنية أو الأرضين، من ضريبة الدخل المستحقة، بعد تحقق الشرط الذي يقضي بعدم تجاوز مبلغ تقاص المسموح به قيمة الضريبة المستحقة في تلك القيمة[5]. ويلحظ أن إخضاع النسبة المتبقية من ضريبة الأبنية والأرضين لضريبة الدخل، لا يمنع الإزدواج الضريبي إلا بصورة جزئية، ما لا يساعد على رفع كامل الأعباء المالية المزدوجة على المُكلف، الأمر الذي يؤدي إلى عدم تحقيق العدالة الضريبية[6].

---

(1) ينظر: المادة (45) من القانون ضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل.

(2) ينظر: المادة (47) من قانون ذاته.

(3) ينظر: المادة (54) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لسنة 2005 المعدل؛ المادة (66) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005.

(4) ينظر: الفقرة (أ/6) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009.

(5) ينظر: الفقرة (ب/1) من المادة (18) من القانون ذاته.

(6) من الجدير ذكره، إن المعالجة التي اعتنقها قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1982 الملغي، أكثر تجسيداً

=

ومن جهة أخرى، فقد عمد المشرع الضريبي الأردني: بعد أنْ أخضع الدخل الذي تحصل عليه فروع الشركات الأردنية العاملة في خارج المملكة، إلى ضريبة الدخل ولتجنب الإزدواج الضريبي الدولي الذي يطالهم، فقد عمد إلى تبني تنزيل الضريبة الأجنبية التي يدفعها المُكلف عن الدخل الآتي من مصادر خارج المملكة من ضريبة الدخل المطروحة وفق هذا القانون، باعتبارها المصاريف التي تكفل بها المُكلف لتحقيق هذا الدخل[1].

أما جهود العراق: في هذا المضمار، فقد تلافى ظاهرة الإزدواج الضريبي الداخلي، وما يترتب عليها من ارتفاع في الأعباء المالية الملقاة على عاتق المُكلف، والتي تدفع الأخير إلى الإعتقاد بعدم الشعور بعدالتها، وما يترتب على ذلك من آثار سبق الإشارة إليها. فأعفى دخل العقار الناجم عن الإيرادات التي يحصل عليها المُكلف من بدلات الإيجار للعقارات والعرصات التي يملكها في العراق، من ضريبة الدخل المفروضة بقانون رقم (113) لسنة 1982 المعدل، لكونها خاضعة لضريبة نوعية تمثل بضريبة العقار النافذة بقانون رقم (162) لسنة 1959 المعدل[2].

ومن جهة أخرى قام المشرع الضريبي العراقي: بالتوسع في تلافي ظاهرة الإزدواج الضريبي التي تطال دخول المُكلف التي يحصل عليها من الخارج، نتيجة تبني مبدأ التبعية السياسية، الذي يعمل على توثيق العلاقة السياسية والقانونية بين الفرد والدولة، وامتثالاً للمساواة التي نادت بها المادة (14) من دستور جمهورية العراق، والتي تقضي بواجب جميع الأفراد في تحمل الأعباء المالية، بما فيها واجب أداء الضريبة، أخضع دخل الشخص العراقي المقيم الذي يحصل عليه في الخارج لقانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل[3]. وحرصاً منه "المشرع الضريبي" في تخفيف العبء الضريبي، وتحقيقاً للعدالة الضريبية، عمد إلى جواز إجراء خصم الضريبة الأجنبية التي دفعها المُكلف للبلد الذي نجم فيه الدخل، من الضريبة المدفوعة في العراق، واشترط في هذه العملية عدم تجاوز ما خصم من ضريبة، المبلغ المقدر للضريبة في العراق على الدخل المكتسب من البلد الأجنبي حسب النسب المعمولة فيها في العراق[4].

للعدالة الضريبية لكونه عمد إلى إجراء مقاص ضريبة الأبنية والأرضين من ضريبة الدخل، دون النسبة التي ذكرها القانون الموقت لضريبة الدخل أعلى، ما منع الإزدواج الضريبي الذي رسمه القانون رقم (28) لسنة 2009. ينظر: المادة (21) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 الملغي.

(1) ينظر: الفقرة (ج، د) من المادة (3) والفقرة (1) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة2009.

(2) ينظر: الفقرة (2) من المادة (السابعة) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

(3) ينظر: الفقرة (1) من المادة (الخامسة) من القانون ذاته.

(4) ينظر: الفقرة (4) من المادة (الخامسة) من القانون ذاته.

ووفق ما تقدم، يلحظ أن المشرع العراقي عمد إلى تحقيق العدالة في القوانين الضريبية، حيث منع الإزدواج الضريبي الداخلي أو الخارجي أياً كان سواء أكان ازدواجاً اقتصادياً أم قانونياً من أجل رفع ما يرهق كاهل مواطني الدولة. وخلق الإعتقاد بعدالة ما تفرضه من ضرائب، الأمر الذي يساعد على تجنب المخاطر باستخدام الوسائل غير المشروعة من قبل المُكلف، فضلاً عن رفد خزينة الدولة بالأموال التي تحتاج اليها وفق ما رسمته سياستها المالية.

الفرع الثاني: الإزدواج الضريبي الناشئ من تعدد السلطات:

إن القاعدة الدستورية التي تستلزم صدور قانون بفرض، أو تعديل، أو إلغاء الضريبة، والتي تمسكت بها معظم دول العالم، ما هي إلا إطار عام يرسم وجود التشريعات الضريبية، التي يترك لها تحديد نوع الضريبة، وسعرها، ووعائها، وإجراءات جبايتها، لا سيما أن هذه القاعدة تتأثر بما يصيب الدولة من تعدد في السلطات، نتيجة لاعتناق نظام اللامركزية الإدارية بشكل مصحوب بالإستقلال المالي والإداري، أو نتيجة لتبني النظام الإتحادي وما يَخلفهُ من ثنائية في السلطات؛ وما يرافق هذه التطورات من تعديلات دستورية وقانونية بشكل يلائم المصلحات التي تهم عموم مواطني الدولة، دون تمييز بين إقليم وآخر، والمصلحات المحلية المتعلقة في النطاق الإقليمي للسلطات المحلية[1].

وفي ظل ذلك ينهض توزيع الإختصاص الضريبي بين ما تشرعه الدولة بموجب سيادتها التي تتمتع بها على جميع أرضينها وبين الضرائب المحلية بما فيها الضرائب الإضافية " الضميمة" التي تفرض في النطاق الإقليمي للسلطات المحلية[2].

وفي هذا الصدد، قد يرافق توزيع الإختصاص المالي عدم انتباه المشرع لبعض الثغرات القانونية التي تولد انعدام الدقة في توزيع الإختصاص الضريبي بين تلك السلطات، بشكل يؤدي إلى نشوء تشابك في الصلاحيات، الأمر الذي يخلق فرض أكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي نفسه للمكلف ذاته[3].

---

(1) ينظر: مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي المصري، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية،، ط2، 1997، ص58؛ محمد عمر مولود، الفيدرالية وإمكانية تطبيقها في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم الإدارية – الفرع الأول، الجامعة اللبنانية، بيروت، 1998، ص281.

(2) ينظر: إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي دستوري ورقابته للتشريعات الضريبية "دراسة تحليلية مقارنة"، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2012، ص145.

(3) ينظر: مهدي محفوظ، مرجع سابق، ص293–294.

ولمعالجة الإزدواج الضريبي، وما يترتب عليه من آثار تولدت من فقدان التنسيق بين القواعد التي تلتزم بها السلطات ذات الإختصاصات في التشريع الضريبي، تنهض المعالجة من السلطة العليا في الدولة أيا كان النظام السياسي الذي تعتنقه سواء أكان نظام اللامركزية الإدارية أم النظام الإتحادي، فتعمد هذه السلطة بموجب النصوص الدستورية التي تكفلت بخلق سموها، إلى التنسيق في الشؤون الضريبية بشكل يراعي الدقة، ويَؤمن توزيع الإختصاص الضريبي بين السلطة المركزية والسلطات المحلية، كأن تقوم السلطة العليا من أجل منع ظاهرة الإزدواج الضريبي بمنح السلطات المحلية ذات الإختصاص التشريعي فرض نوع معين من الضرائب، ويترك للسلطة المركزية فرض الأنواع الأخرى كافة من الضرائب، ومثلاً: تعمد إلى جعل السلطات المحلية، ذات الإختصاص في فرض الضرائب العقارية على الأملاك المبنية وغير المبنية، في الحدود التي ترسمها السلطة العليا، وفي النطاق الإقليمي لها، ويترك لها تقدير قيمتها وجبايتها وانفاقها في الأغراض التي كانت سبباً في خلقها، كما يترك للسلطة المركزية فرض الضرائب المباشرة وغير المباشرة كافة، بعد استثناء الضرائب التي تُرك الإختصاص فيها إلى السلطات المحلية[1].

أو قد تعمل السلطة العليا من أجل التنسيق في الشؤون الضريبية لمعالجة ظاهرة الإزدواج الضريبي، إلى إعطاء السلطات المحلية حق فرض الضريبة الإضافية "الضميمة في العراق" بنسبة مئوية معينة لا تتجاوزها إلى بعض الضرائب الأساسية التي تفرضها السلطة المركزية، كأن تقوم السلطة العليا بمنح السلطات المحلية فرض الضرائب الإضافية" بنسبة لا تتجاوز (2% أو5%) إلى الضرائب الأساسية، كفرضها، إلى جانب ضريبة الدخل المفروضة من السلطة المركزية[2]، كما عمد إليه الدستور المصري عندما أعطى السلطات المحلية حق فرض الضرائب الإضافية من أجل تمويل وإنعاش مالية هذه السلطات[3]. ولكن يؤخذ على هذا التوزيع في الإختصاص المالي أنه يؤدي إلى صنع الإزدواج الضريبي، لأن فرض الضريبة الإضافية من السلطات المحلية على الوعاء الضريبي ذاته الخاضع للضريبة الأساسية، في المدة ذاتها، يرهق المُكلف بأعباء مالية صنعت من إرادة تشريعية من أجل تمويل السلطات المحلية.

---

(1) ينظر: حسين سلوم، مرجع سابق، ص127؛ خالد شحادة الخطيب، وأحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص213.
(2) ينظر: زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص318.
(3) المادة (178) من دستور جمهورية مصر لسنة 2012 المعدل.

ومن أجل معالجة ظاهرة الإزدواج الضريبي الناشئة عن إعطاء السلطات المحلية حق فرض الضريبة الإضافية "الضميمة"، تشرع السلطة صاحبة الإختصاص في فرض الضرائب الأساسية، أي: السلطة المركزية إلى خلق التنسيق في قوانينها الضريبية بشكل يجعلها تحوي نصوصاً تمنع الإزدواج الضريبي الناتج من تعدد السلطات، كأن تعمد لتكوين نص يقضي بخصم الضريبة المدفوعة إلى السلطات المحلية من إجمالي الوعاء الخاضع للضريبة الأساسية(1).

وفي هذا الصدد، قد يوجد في قانون الضريبة الأساسية نص يقضي بحكم معين ينصرف إلى مصلحة المُكلفين من أجل صنع التوازن مع مصلحة الخزينة العامة، ويهدف إلى تكريس أهداف الضريبة، فمثلاً تقرر المادة (3/23) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل، بأن الضرائب والرسوم التي تتحملها المنشأة، ويؤديها الممول " المُكلف" تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم عدا ما يدفعه الممول طبقاً لهذا القانون(2).

وفي ضوء ما تقدم يمكن التساؤل هل إن الضريبة الإضافية التي تفرض من السلطات المحلية إلى الضريبة السياسية، تعد من التكاليف الواجبة الخصم أم لا ؟

اختلف كتاب المالية للإجابة عن هذا التساؤل، فذهب بعض منهم إلى القول: إن الضريبة الإضافية التي تفرض من السلطة المحلية تعد جزءاً من الضريبة الأساسية، لا سيما وأن الضريبة الإضافية تخضع لنفس لأحكام الضريبة الأساسية من شرط نشوء الالتزام بالضريبة، أو من حيث الملتزم بها، أو الأموال الخاضعة، لها أو كيفية الوفاء بها؛ ولذا فإن القاعدة التي تقضي بعدم خصم الضريبة الأساسية، كضريبة الدخل وفق المادة السابقة تنسحب أيضاً على الضريبة الإضافية؛ أي: عدم اعتبار الأخيرة من التكاليف الواجبة الخصم طالما تعد جزءاً من الضريبة الأساسية(3). ويؤخذ على هذا الرأي أنه أنكر الإستقلالية التي تتمتع بها السلطات المحلية ذات الإختصاص في فرض الضرائب المحلية

---

(1) ينظر: فوزي عطوي، الماليَّة العامَّة "النّظم الضّريبية ومُوَازنَة الدَولة"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص268.

(2) من الجدير ذكره، إن ما قضت به المادة أعلاه، يقابله ما عمد إليه المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل، بعد تَمييز الأخير بالتسمية تلك التكاليف بالتنزيلات وذلك في المادة (الثامنة) منه، التي قضت فقرتها (6) بتنزيل جميع الضرائب والرسوم التي يدفعها المُكلف من وعاء ضريبة الدخل بعد استثناء الضريبة الأخيرة وضريبة العقار؛ لاعتبارها من النفقات التي تصرف من أجل الحصول على الدخل أو زيادته.

(3) ينظر: محمد فؤاد إبراهيم، مَبادئ عِلم الماليَّةِ العامّة، الجزء الأول "النفقات العامة والموارد العادية"، مكتبة النهضة العربية، 1973 ص474؛ حسين خلاف، مرجع سابق، ص62.

والإضافية، فضلاً عن بقاء مشكلة الإزدواج الضريبي خالية من الحلول المعالجة لها، إضافة إلى أنه أنكر ما عمدت إليه المادة من خلق التوازن بين مصلحة المُكلف ومصلحة الخزينة العامة، وهذا ما يؤدي إلى فقدان العدالة الضريبية؛ باعتبار الضريبة الإضافية جزءاً من الضريبة الأساسية، وهذا ما يغلب مصلحة الخزينة العامة، ويرهق كاهل المُكلف بأعباء مالية اضافية.

في حين ذهب البعض الآخر إلى اعتبار الضريبة الإضافية التي تفرض من السلطات المحلية تتمتع بذاتيتها الناتجة من فرضها من السلطة، تتمتع بالإستقلالية أمام السلطة المختصة في فرض الضريبة الأساسية، لا سيما وأن قانون الضريبة الإضافية، تنهض فيه إمكانية مناقشة جميع الإجراءات التي خلقها بمعزل عن الضريبة الأساسية، إضافة إلى إمكانية الطعن بها بصورة مستقلة سواء من ناحية الشكلية أم الموضوعية، ولذا فإن ما تفرضه السلطة المحلية من ضرائب إضافية، يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم من الضريبة الأساسية، طالما تتمتع بالإستقلالية تجاه ما تفرضه السلطة المركزية، وهذا ما يجعل النص القانوني الذي أثار الخلاف، يحتوي الضرائب الإضافية، ويجعلها من التكاليف الواجبة الخصم من الضريبة الأساسية[1].

ويؤيد الباحث ما اعتنقه الرأي الاخير؛ لكونه عمد إلى خلق التمييز بين الضرائب الإضافية والأساسية، وهذا ما يؤدي إلى تلافي الإزدواج الضريبي، باعتبار أن ما تفرضه السلطات المحلية من ضريبة إضافية يعتبر من التكاليف التي تخصم من الضريبة الأساسية، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق العدالة الضريبية التي تراعي المقدرة التكليفية للمُكلف، مما يخلق التوازن بين مصلحتيّ المُكلف وخزينة الدولة.

ولذا فإن ما تفرضه السلطات المحلية في جمهورية مصر بموجب النصوص الدستورية من ضرائب إضافية إلى الضرائب الأساسية التي تحوي على النص السابق، تعتبر من التكاليف التي يلزم خصمها، وهذا ما يؤدي إلى معالجة الإزدواج الضريبي، ورفع ما يرهق كاهل المُكلف بدفع الضريبة.

وعلى أساس ما تقدم، وبعد اعتناق الرأي الأخير، والتمسك بالفقرة (6) من المادة (الثامنة) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل التي تكفلت بهذا الإجراء، فإن ما تشرع به السلطات

---

(1) ينظر: سيد حسن عبدالله، التكاليف والنفقات واجبة الخصم على الأرباح التجارية والصناعية في ضوء أحكام القانون المصري (91) لسنة 2005 مقارنة بفقه الزكاة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، مجلد 9، العدد 1، 2009، ص141؛ مصطفى رشدي شيحة، مرجع سابق، ص60؛ حسين خلاف، مرجع سابق، ص63.

المحلية في العراق وبالخصوص مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم، التي لها الإختصاص الضريبي بموجب النصوص الدستورية والقانونية[1]، من فرض الضميمة على الضرائب التي تفرض من السلطة المركزية، كفرض الضميمة على ضريبة الدخل الإتحادية، أو على الضريبة التي تفرضها السلطة المركزية على دخل شركات النفط الأجنبية العاملة في العراق، بموجب قانون فرض الضريبة على شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم (19) لسنة 2010[2]، لاسيما أن المادة (2) من القانون الأخير قضت بسريان أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل في كل ما لم يرد فيه نص، ولذا يمكن أن يعتبر ما تفرضه السلطات المحلية من الضرائب الإضافية من التكاليف الواجبة الخصم من الضريبة الإتحادية، وهذا ما يخلق التنسيق بين ما تفرضه السلطات الإتحادية، وما يضاف من ضرائب من قبل السلطات المحلية، ما يعالج الإزدواج الناشئ عن تلك السلطات ذات الإختصاص الضريبي.

وقد تنهض معالجة الإزدواج الضريبي بين السلطات المحلية والسلطات المركزية، بولوج السلطة العليا إلى خلق التنسيق الضريبي بشكل يعمل على جعل الإختصاص في فرض الضرائب للسلطة المركزية، ثم تعمد الأخيرة إلى إعادة توزيعها إلى السلطات المحلية[3].

ومن أجل اعتناق هذا التنسيق في العراق وبالشكل الذي لا يتعارض مع ما للسلطات المحلية من اختصاصها الضريبي، على السلطة العليا في العراق، والتي تتمثل بالسلطة التشريعية "مجلس النواب ومجلس الإتحاد" التمسك بهذا التنسيق بصورة جزئية؛ أي: العمل به على بعض الضرائب، كالضريبة الجمركية حيث يبقى الإختصاص فيها للسلطة المركزية، وبشكل يمنع السلطات المحلية من فرض الضرائب المحلية أو الضميمة، ثم يصار إلى إعادة تخصيص الإيرادات المتحققة من هذه الضريبة سواء

---

(1) ينظر: المادة (11) القانون رقم (19) لسنة 2013قانون التعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 المنشور في الوقائع العراقية في العدد (4284) في تاريخ 2013/8/5.

(2) من الجدير ذكره: إن ما تفرضه السلطة الإتحادية من الضريبة على شركات النفط العاملة في العراق ذات سعر بنسبة (35%) يعد ذات سقف ضريبي مرتفع في العراق، ولكن بمفهوم المقارنة مع القوانين الأخرى كقانون الضريبه على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل نجد فيه، أن المادة (49) عمدت إلى فرض الضريبة على شركات النفط والغاز، وإنتاجها بنسبة (40،55%) ولذلك وتماشياً مع القانون الأخير لا سيما أن تلك الشركات ذات أرباح كبيرة. يفضل إعطاء السلطات المحلية في العراق حق فرض الضريبة الإضافية بنسبة مئوية لا تتجاوزها كأن يعطي لها حق فرض نسبة (2% و3%) لتمويل مواردها المحلية، وتماشياً مع النصوص دستورية والقانونية التي تعطى الإختصاص المالي لتلك السلطات.

(3) ينظر: نبيل عبدالرحمن حياوي، الدولة الإتحادية الفيدرالية "المالية"، مرجع سابق، ص18.

بصورة جزئية أو كلية إلى السلطات المحلية[1].

لا سيما وأن تبني هذا التنسيق يتماشى مع النصوص الدستورية التي رسمت الإختصاصات الحصرية والمشتركة للسلطة المركزية من جهة، ويعمل على تجنب الإزدواج الضريبي من جهة أخرى[2].

ولمعالجة الإزدواج الضريبي الذي يحتمل وقوعه بين السلطة المركزية وبين المحافظات غير المنتظمة في إقليم، سيما أن لها الإختصاص في التشريع الضريبي بموجب النصوص الدستورية والقانونية[3]؛ إلاَّ أنها لا تستطيع بقوانينها المحلية أن تعارض الإختصاصات الحصرية التي رسمتها نصوص الدستور والقوانين الإتحادية[4]. ولذا فإن شروع المحافظات غير المنتظمة في إقليم بصنع الإتفاق مع السلطة المركزية الآخذ جزءاً من صلاحيتها في الإختصاص الضريبي، يخلق التنسيق في الشؤون الضريبية المؤدي إلى تجنب الإزدواج الضريبي، لاسيما وأنَّ تفويض الإختصاصات من السلطة المركزية للمحافظات غير المنتظمة في إقليم، اعتنقه دستور جمهورية العراق لسنة 2005[5]. الامر الذي يساعد على إمكانية خلق هذا التنسيق مع السلطة المركزية ما يحقق إشباع الموارد المحلية بإيرادات ضريبية إضافية خالية من الإزدواج الضريبي.

في ظل تفويض الإختصاصات الذي تمسكت به المادة (123) من دستور جمهورية العراق والتي تنص على أنه (يجوز تفويض سلطات الحكومة الإتحادية للمحافظات، أو بالعكس، بموافقة الطرفين، وينظم ذلك

---

(1) يلحظ بعدما عمدت النصوص دستورية إلى جعل إدارة الجمارك والتي قد يقصد بها الهيئة العامة للكمارك ودوائرها، من الإختصاصات المشتركة التي تسير بالتنسيق بين السلطة المركزية والسلطات المحلية من الأقاليم المتكونة والمحافظات غير المنتظمة في إقليم ومن خلال ما ذهب إليه المشرع الضريبي في نصوص قوانين الموازنة العامة الإتحادية، نجد أنه بين السلطات المحلية، المعنية في النصوص دستورية، هي تتمثل بالمحافظات ذات المنافذ الحدودية "البرية، البحرية، الجوية" وبضمنها محافظات الأقاليم المتكونة، كما اعتنق المشرع العراقي التنسيق اعلاه بعد ان عمد إلى إرجاع تخصيص الإيرادات المتحققة فعلاً من المنافذ الحدودية الموازنة كل محافظة حسب الإيرادات المتحققة منها؛ ينظر الفقرة (ثالثاً) من المادة (1) من قانون الجمارك رقم (23) لسنة 1984 المعدل؛ المادة (42) من قانون الموازنة العامة الإتحادية للسنة المالية 2010؛ الفقرة (ثالثاً) من المادة (25) من قانون الموازنة العامة الإتحادية للسنة المالية 2011؛ الفقرات (سادساً، سابعاً) من المادة (22) من قانون الموازنة العامة الإتحادية للسنة المالية 2012؛ الفقرات (رابعاً، خامساً) من المادة (14) من قانون الموازنة العامة الإتحادية للسنة المالية 2013.

(2) ينظر: الفقرة (ثالثاً) من المادة (110) والفقرة (أولاً) من المادة (114) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.

(3) ينظر: المادة (115) والفقرة (ثانياً) من المادة (122) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.

(4) ينظر: الفقرة (ثانياً) من المادة (2) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 المعدل.

(5) ينظر: حميد حنون خالد، مرجع سابق، ص411.

بقانون.)، يذهب البعض إلى إمكانية ابرام الإتفاق بين الأقاليم المتكونة والسلطة المركزية، من أجل توزيع الإختصاص المالي، وتلافي الإزدواج الضريبي[1]. ولكن يؤخذ على هذا الرأي، ان النص الدستوري أعلاه جعل هذا الإختصاص "التفويض" بين السلطة المركزية والمحافظات غير المنتظمة في إقليم، لكونه أدرجها ضمن الفصل الثاني من الباب الأول المنظم لوجود هذه المحافظات، إضافة إلى أنَّ النص الدستوري السابق يقضي بصراحة إجازة التفويض مع المحافظات، ولم يرد ذكر الأقاليم التي أفرد لها الفصل الأول من الباب الخامس، ولذا نرى أنَّ إمكانية اللجوء إلى الإتفاق مع السلطة المركزية تنهض للأقاليم بموجب التوافقات السياسية لإقناع السلطة التشريعية الإتحادية لتوزيع الإختصاص المالي بشكل خال من ظاهرة الإزدواج الضريبي، وليس باعتناق المادة (123) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.

ومن جهة أخرى، وفي ظل إمكانية توقع وجود ظاهرة الإزدواج الضريبي بين المحافظات غير المنتظمة في إقليم؛ نتيجة لممارسة مجالس هذه المحافظات حقها في إصدار التشريعات المحلية، فإن معالجة الإزدواج الضريبي تنهض من خلال التنسيق الضريبي بين هذه المحافظات عبر هيئة عليا أوجدها المشرع الإتحادي، لغرض التنسيق بين المحافظات غير المنتظمة في إقليم، ولكل ما يتعلق بشؤونها، ومعالجة المشكلات والمعوقات التي تواجهها[2]؛ ولذا فإن فاعلية التنسيق تنهض باستغلال هذه الهيئة، لتوحيد السياسة المالية بين المحافظات بشكل يتجنب فيه ظاهرة الإزدواج الضريبي.

المطلب الثاني: التنسيق الضريبي الدولي:

تصنع إرادة المشرع نصوص الضريبية وفق احتياجات الدولة، وفي ضوء السياسية التي تخطها لنفسها، وبصرف النظر عن الأنظمة الضريبية للدول الأجنبية؛ أي: تّمسك كل دولة بما لها من سيادة ومن سلطة في عملية فرض الضرائب، فيكون فرضها لمصلحة هذه الدّولة بالذات، فلا تضطر، إلى مراعاة مصلحة أي دولة من الدول الأخرى.

بيد أنَّ هذه السيادة، وما يخلق منها من سلطة في فرض الضرائب، قد تؤدي إلى تعرض

---

(1) ينظر: جمعية الإقتصاديين الكرد- سوريا بالتعاون مع مركز آشتي للدراسات والبحوث، الفيدرالية المالية "مفاهيم ونماذج"، مطبعه ياد، كوردستان، السليمانية، ط1، 2013، ص41.

(2) ينظر: الفقرة (2) من البند (ثانياً) من المادة (44) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 المعدل.

الشخص المُكلف لأكثر من ضريبية من دول عدة على الوعاء الضريبي ذاته، وما يستتبعه من اضرار بمصلحة الدولة سواء أكانت المتقدمة والنامية، فضلاً عما يُلحق بالشخص المُكلف من إرهاق لكاهلهِ، وما يخلق من دوافع غير مشروعة للتخلص منها؛ ولذا تنهض الحاجة لخلق الجهود سواء أكانت من جانب واحد كشروع الدولة بخلق نصوص قانونية تتلافى الإزدواج الضريبي، أم بتضافر الجهود بين دولتين أو أكثر لتجنب هذه الظاهرة.

وعلى هذا الأَساس، يشرع هذا المطلب في بحث ما يعالج به ظاهرة الإزدواج الضريبي بشكل يتلافى ما ينجم عن وجود هذه الظاهرة من آثار وأضرار، بفرعين:

الأول منه: للإعفاءات الضريبية، بوصفها إجراء تتخذه الدولة من تلقاء نفسها وبإرادتها المنفردة. في حين الفرع الثاني: يدرس ما تلجأ إليه الدولة من صنع الإتفاقيات الثنائية أو الجماعية، باعتبارها من الخيارات التي تعمل على تلافي الإزدواج الضريبي الدولي، وهذا ما سيخصص له الفرع الثاني من المطلب ذاته.

الفرع الأول: الإعفاءات الضريبية:

إن ولوج المشرع في المساواة كونها إحدى الأدوات التي تعمل على تحقيق العدالة في فرض الضرائب، يؤدي إلى خضوع الأموال والأشخاص كافة لسيادة الدولة دون تفريق بين فئة أو أخرى، أو بين مال وآخر، لا سيما وأن هذه العمومية في الضريبة، التي تطال المواطنين والأجانب المقيمين أو المتوطنين في إقليمها، والأموال الموجودة فيها، والدخول النابعة من المصادر منها، يعود بالمنافع لخزينة الدولة، بالشكل الذي يضمن الوفرة في التحصيل.

ومن جهة أخرى، فإن ما تتمتع به الدولة من سيادة، وما لها من سلطة في صنع التشريع الضريبي، قد يجعل الشخص المُكلف يدفع أكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي الواحد في المدة ذاتها، لدولتين أو أكثر، أي: تؤخذ من العوائد التي كان يطمح إليها المُكلف، من وراء نشاطه الإستثماري، الأمر الذي يودي إلى جعل الإزدواج الضريبي عائقاً أمام الإستثمارات الأجنبية والمبادلات التجارية[1].

ولتفادي آثار هذه الظاهرة، بالشكل الذي يؤدي إلى تطوير العملية الإقتصادية والإجتماعية،

(1) ينظر: خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص194؛ خطار شبلي، مرجع سابق، ص253-254.

ويعمل على جلب الخبرات التقنية والعلمية، وتأسيس المشروعات الإستثمارية، وتوسيعها، وتطويرها على مختلف الأصعدة، تعمد الدولة وبإرادتها المنفردة، وبالأخص منها الدولة النامية أو الراغبة في الإستثمار الأجنبي، إلى اتخاذ سياسة ضريبية تعمل على خلق الحوافز التي تهدف إلى منع الإزدواج الضريبي، لتوليد الرغبة في ذهن المستثمر، تجعله يغلب عنصر الربح على العزوف، وخلق القناعة له بالإستثمار، ما يعمل على توظيف رؤوس الأموال الأجنبية في المشروعات التنموية والإقتصادية، والإجتماعية[1].

ومن هذه الأساليب الذي يتخذها المشرع، كجزء من السياسة التي تقدم عليها الدولة في نظامها الضريبي، والتي تشكل الحافز الضريبي[2]، الذي يعمل على التشجيع في المجال الإقتصادي والإستثماري، لتحقيق التنمية، ويحمل بين ثناياه تجنب الإزدواج الضريبي، وهو الإعفاء الضريبي[3]؛ الذي يعرف إلى انه ميزة تمنح بنص القانون للشخص الطبيعي أو المعنوي، بقصد تحقيق جملة من الأهداف الإقتصادية أو الإجتماعية والسياسية[4]. ويعرف بمفهوم مقارب إلى انه عدم خضوع المُكلف بموجب القانون لضريبة ما، وإنْ كان خاضعاً لها من حيث الأصل، بهدف تشجيع نشاط معين[5]، كما يعرف إلى انه استثناء يعمد اليه المشرع لعدم إخضاع بعض الدخول لضريبة ما، لاعتبارات سياسية، أو اقتصادية، أو اجتماعية[6].

---

(1) ينظر: عادل العلي، مرجع سابق، ص226.

(2) يعرف الحافز الضريبي إلى أنه: مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تتخذها الدولة وفق السياسة الضريبية التي تتبعها، بقصد تخفيف شدة احكام وقواعد الضريبة، بهدف جذب بعض الأشخاص أو الأموال للإستثمار في مناطق أو ميادين لم يستثمر فيها من قبل. ينظر: وليد صالح عبد العزيز، حوافز الإستثمار وفقاً لأحدث التشريعات الإقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004-2005، ص55.

(3) من الجدير ذكره، إن الحافز المتمثل بالإعفاء الضريبي، ليس الحافز الوحيد والأفضل لجذب الإستثمارات الأجنبية، بل هي متعددة، وقد تختلف بعضها عن الآخر، والذي منها خفض معدلات الضريبة، أي: إنقاص نسبة الضريبة على الدخول المتحققة من المشروعات، إلا أن هذا الأسلوب وإن كان يعمل على جذب المستثمر ومنع هروبه نحو البلدان ذات المعدل الضريبي المخفوض وخصوصاً بعد انتهاء مدة الإعفاء الضريبي، إلا أنه لا يمنع الإزدواج الضريبي الدولي، الأمر الذي يخلق العزوف عن الإستثمار، في وقت تكون حاجة الدولة إلى التنمية الإقتصادية والإجتماعية؛ ينظر: طالبي محمد، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الإستثمار المباشر في الجزائر، مجلة اقتصاديات إفريقيا، العدد السادس، ص228، منشور على الموقع الإلكتروني: www.univ-chlef-dz؛ تاريخ الدخول: 2014/8/1.

(4) ينظر: عثمان سليمان غيلان، مرجع سابق، ص65.

(5) ينظر:: سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص118. خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص194.

(6) ينظر: عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007، ص308؛ محمّد دويدَار، في نظرية الضريبة والنظام الضريبي مع قراءة خاصة للقانون الضريبي اللبناني، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1999، ص109.

وفي ظل ما سبق من تعريفات ساقها كتاب المالية العامة، يمكن تعريف الإعفاء الضريبي، إلى أنه عدم فرض الضريبة على دخل معين، بموجب نصوص قانونية ذات قيود وضوابط تخلق لاعتبارات يقدرها المشرع بما يلائم ظروف الدولة الإقتصادية، والإجتماعية، والسياسية.

ومن ألجدير ذكره، وإن كان الإعفاء الضريبي استثناء من عمومية الضريبية، إلاَّ أنه لا يشكل هدراً لمبدأ المساواة أمام الضرائب، طالما أن هذا المبدأ متحقق من خلال سريان قاعدة الإعفاء على جميع الأشخاص أو الأموال، الداخلة بهذا الإعفاء، فالإعفاء مثلاً للإعتبارات الإجتماعية، يخلق المساواة فيها عندما يعمد المشرع إلى جعل قاعدة الإعفاء تسري على جميع المخاطبين فيها، أي دون تمييز بين شخص وآخر، وهذا ما يعمل على تجسيد المساواة أمام القانون، ولذلك فهو لا يعد هدراً لمبدأ المساواة أمام الضرائب، ومع ذلك لابد أن يرافقه دراسة وتمحيص بشكل يراعي التناسب بين مقدار المنفعة العامة المتوقعة، وبين قدر هذه الإعفاءات، من أجل تحصين النظام الضريبي من التدهور وما يرافقه من إنقاص في موارد الخزينة[1].

فالإعفاء الضريبي في أي نظام ضريبي تعتنقه دولة، يعد إحدى أدوات السياسة الضريبية الفاعلة في التوجيه الإقتصادي والاجتماعي. لا بل إنه يبغي تحقيق الأهداف السياسية، والإجتماعية، والإقتصادية التي يصنعها المشرع، من أجل تحقيق التنمية الشاملة، وعلى المستويات كافة.

بيد أنَّ الإعفاء الضريبي كقيد على السلطة المالية من حيث امتدادها الإقليمي، وكتصرف تلجأ إليه الدولة المتقدمة أو النامية، إما يكون بإجراء دائمي يَصنعهُ المشرع لبعض الأشخاص أو لبعض الأموال على سبيل الدوام[2]، أو قد تشرع فيه موقتاً "وهو ما أصطلح على تسميته بالإجازة الضريبية"، الذي تعمل فيه على إسقاط حقها في فرض الضريبة لفترة زمنية معينة، مقابل التزام بعض المُكلفين

---

(1) ينظر: أمين صالح، النظام الضريبي في لبنان الضرائب والرسوم، المنشورات الحقوقية صَادر، لبنان، ط1، 2006، ص20؛ قبس حسن عواد البدراني، مرجع سابق، ص219

(2) من الجدير بذكره، أن الإعفاءات الدائمة التي تصنع للأشخاص، أو لبعض الأموال، كثيرة ومتعددة بتعدد الإعتبارات التي أسهمت في صنعها، وبما أنَّ هذا الإجراء يؤدي إلى انتقاص سيادة الدولة في مجال الضريبة، فعمدت التشريعات الضريبية إلى خلق شرط المعاملة بالمثل، كإعفاء العمولات المتحققة في العراق لمراسلي المصارف المحلية في الخارج، يشترط فيه أن تعفي المصارف العراقية من الضريبة على العمولات المترتبة في بلدأنها، أو كما يشترط ايضاً في إعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثليات الأجنبية لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي المعاملة بالمثل. ينظر: الفقرة (14) من المادة (السابعة) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل؛ الفقرة (2) من المادة (47) من قانون ضريبة الدخل اللبناني رقم (144) لسنة 1959 المعدل؛ الفقرة (ب) من المادة (4) من قانون ضريبة الدخل المؤقت الأردني رقم (28) لسنة2009؛ الفقرة (7) من المادة (13) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل.

بممارسة نشاط معين في ظل ضوابط معينة[1].

فالإعفاء الضريبي وسيلة لجذب الإستثمارات الأجنبية، لا سيما وأنه يعمل على مساعدة بداءات الحياة الإنتاجية للمشروعات الإستثمارية، ويقلل المخاطر التي يتحملها المستثمر للاستثمارات الجديدة، أي: يعمل على زيادة العائد الصافي للمشروعات التي تحقق أرباحاً في بدء حياتها الإنتاجية، ما يشجع الإستثمار في الدولة الصانعة لهذا الحافز[2].

ولرغبة هذه الدول في جذب رأس المال الأجنبي للإسهام في عملية التنمية الإقتصادية والإجتماعية، عمدت إلى منح الإعفاء الضريبي لتحقيق ذلك لمدد أو لفترة معينة، كما في لبنان حيث صنعت إرادة المشرع اللبناني في قانون تشجيع الإستثمار المرقم (360) لسنة 2001 المعدل، من أجل تحقيق الإستثمار الأجنبي؛ ولذا خلق الحوافز الضريبية بعد أن قسم لبنان إلى ثلاث مناطق استثمارية وهي (أ/ب/ج)[3].

وفي هذا الصدد، فإن المشرع صنع الإعفاء الموقت للشركة المساهمة التي تطرح للاكتتاب العام من ضريبة على الدخل لمدة سنتين من تاريخ إدراجها في البورصة، وكذلك منح إعفاء للمشروعات الإستثمارية، التي ينوي إنشاؤها في المناطق فئة (ج) بشكل كامل، ولمدة عشر سنين من الضريبة على الدخل، وعلى توزيع الأنصبة والأرباح العائدة للمستثمر[4]. ولذا فإن الإعفاء الاخير ينهض بأهميته للفتره الزمنية التي تتسم بطول المعالجة الموقتة لظاهرة الإزدواج الضريبي، الامر الذي يساعد على خلق الارباح للمستثمر في هذه المشروعات.

اما الجهود التي بذلت من المشرع المصري: فتمثلت بإعطاء العناية للتشريعات التي تشجع على الإستثمار، كما في المادة (16) من قانون ضمانات وحوافز الإستثمار رقم (8) لسنة 1997 المعدل، التي منحت الإعفاء الموقت من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال، والشركات والمنشآت وأنصبة الشركاء فيها، لمدة خمس سنين تبدأ من أول سنة مالية تالية لبدء الإنتاج، أو مزاولة النشاط.

---

(1) ينظر: طالبي محمد، مرجع سابق، ص317.

(2) ينظر: نزيه عبد المقصود محمد مبروك، الآثار الإقتصادية للاستثمارات الأجنبية "دراسة مقارنة"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ط1، 2013، ص127

(3) ينظر: المادة (العاشرة) من قانون تشجيع الإستثمارات في لبنان رقم (360) لسنة 2001 المعدل.

(4) ينظر: الفقرة (2) من المادة (الحادية عشر) والمادة (الثالثة عشر) من القانون تشجيع الإستثمارات في لبنان رقم 360 لسنة 2001 المعدل.

إلا أن رغبة المشرع المصري في جذب الإستثمار، وخلق التنمية الإقتصادية والإجتماعية، جعلت الإعفاء الضريبي للمشروعات الإقتصادية تصل لمدة (10) سنين وكذلك لمدة (20) سنة في بعض المشروعات الإقتصادية، من الضرائب على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، وغيرها من الضرائب التي نصت عليها المادة السابقة[1].

أما جهود إرادة المشرع العراقي في هذا المضمار، فقد منحت الإعفاء العشري (10) سنين، من الضرائب والرسوم المفروضة بموجب القوانين النافذة، للمشروعات التي تحصل على الإجازة الإستثمارية من هيئة الإستثمار، بدءاً من تاريخ التشغيل ووفق المناطق التنموية[2].

كما أعطى السلطة التقديرية للهيئة الوطنية للاستثمار في زيادة عدد سني الإعفاء، لمدة تصل إلى (15) سنة، بعد تحقق شرط مشاركة المستثمر العراقي في المشروع بنسبة أكثر من (50%)؛ أي: إنَّ المشرع أعفى الشخص "الطبيعي أو المعنوي"، الذي يستثمر في العراق، من دفع الضريبة على الأرباح التي يحصل عليها من ممارسة نشاطه الإقتصادي، وهذا ما يجعل العراق " في ما يخص المشروعات المشمولة بنصوص قانون الإستثمار رقم 13 لسنة 2006 المعدل"، من البلدان التي تخلو من الإزدواج الضريبي الدولي[3].

إلاَّ أن ما تتمتع به الأقاليم المكونة في العراق من السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية، والإختصاصات التي منها حق تعديل القوانين الإتحادية في المسائل التي لا تدخل في اختصاصات السلطات الإتحادية[4]، وفي حدود هذه السلطات والإختصاصات الممنوحة للأقاليم، تنهض إمكانية وجود ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي، نتيجة الحاجة للاستثمارات الأجنبية من أجل الاسهام في عملية التنمية الإقتصادية والإجتماعية، لا سيما وأن الأقاليم لها سلطة فرض الضرائب المحلية إلى جانب ما تفرضه

---

(1) ينظر: المادة (16، 17) من قانون ضمانات وحوافز الإستثمار رقم (8) لسنة 1997 المعدل.

(2) ينظر: الفقرة (أولاً) من المادة (15) من قانون الإستثمار رقم (13) لسنة 2006 المعدل.

(3) من الجدير ذكره، أن إمكانية وجود ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي، تنهض في العراق في مجال استخراج وإنتاج النفط والغاز، لكون شركات النفط الأجنبية والمتعاقدون معها من الباطن للعمل في العراق، تفرض عليهم ضريبة دخل بموجب قانون رقم (19) لسنة 2010، إضافة إلى أن الإستثمار في مجال النفط والغاز، مستثنى من ما تستوعبه نصوص قانون الإستثمار رقم (13) لسنة 2006 المعدل، ولذا فإن الإعفاء يسري على جميع المستثمرين في المجالات الإقتصادية المختلفة عدا مجالات استخراج النفط والغاز، ويضاف إليه القطاع المصرفي، وشركات التأمين، من جميع الضرائب المفروضة بموجب القوانين الإتحادية. ينظر: المادة (29) من قانون الإستثمار رقم (13) لسنة 2006 المعدل.

(4) ينظر: الفقرة (اولاً، ثانياً) من المادة (121) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.

السلطة المركزية، ولتجنب ذلك، تكفل إقليم كوردستان بتشريع قانون الإستثمار رقم (4) لسنة 2006، لجذب الإستثمارات الأجنبية بما يلائم المناخ الذي يطلبه الإقليم، وبالشكل الذي جاء خالياً من ظاهرة الإزدواج الضريبي التي قد تلحق المستثمر الأجنبي، وذألك بخلق حافز الإعفاء العشري (10) سنين، من الضرائب للمشروعات الإستثمارية تبدأ من تاريخ تقديم الخدمات أو الإنتاج الفعلي[1]، أي: إنَّ إقليم كوردستان عالج ظاهرة الإزدواج الضريبي التي قد تحصل بين الإقليم ودولة ما، بصنع إعفاء كامل، من أجل تشجيع الإستثمار وفسح في المجال لتوظيف رأس المال الأجنبي في المشروعات الإستثمارية بشكل يسهم في عملية التنمية[2].

ولذا فإن ولوج العراق، وبإرادة سيادية منفردة، صانعة للنصوص التي تقضي بعدم فرض الضريبة على دخل المُكلف لفترة زمنية معينة، وإن كان هذا الدخل من حيث المبدأ خاضعاً للضريبة، يضع حقاً مقرراً وثابتاً للمُكلف، يوجب على السلطة المالية منحه إياه، بالشكل الذي أقرته النصوص، أياً كان القانون الذي يحتضنها سواء أكان قانوناً ضريبياً أم غيره من القوانين الأخرى، الأمر الذي يؤدي إلى تلافي ما يرهق المُكلف من زيادة في العبء الضريبي، نتيجة دفع الضريبة للدولتين أو أكثر على الوعاء الضريبي ذاته في المدة نفسها؛ أي: يعمل على معالجة الإزدواج الضريبي الدولي، الذي قد يطال المستثمر الأجنبي، بسبب نشاطه الإقتصادي في دول عدة والتي منها العراق، والتي تفرض كل منهما الضريبة على ما يحققه من أرباح، ولذلك فإن منح الإعفاء الضريبي من قِبَل الدولة العراقية، وبمحض إرادته، يؤدي إلى التضحية في بعض الإيرادات التي تتوافر فيها خصائص الدخل، والتي من المفترض جبايتها من المُكلف، ولكن للاستفادة من الإستثمار، وجذب رأس المال الأجنبي، ونقل التقنيات الحديثة للإسهام في عملية التنمية الإقتصادية والإجتماعية، وتوسيع الطاقة الإنتاجية، سعت إلى التضحية بمنح الإعفاءات الضريبية[3].

---

(1) ينظر: الفقرة (أولاً) من المادة (الخامسة)، من قانون الإستثمار إقليم كوردستان العراق رقم (4) لسنة 2006.

(2) يلحظ أن قانون الإستثمار في إقليم كوردستان رقم (4) لسنة 2006، جاء باسلوب يعمد فيه إلى التوسع في دائرة الإعفاء الضريبي للمشروعات الإستثمارية ليشمل مجالات متعددة، بما فيها المشروعات المستثناة في المادة (29) من قانون الإستثمار الإتحادي رقم (13) لسنة 2006، وبالأخص منها الإستثمار في مجال المصارف وشركات التأمين، التي أدخلها المشرع الإقليم في الإعفاء العشري الذي تكفل به قانون استثمار إقليم كوردستان، الأمر الذي يجعل معالجة الإزدواج الضريبي الدولي في إقليم كوردستان أوسع مما تكفلت به نصوص قانون الإستثمار الإتحادي. ينظر: المادة (الثالثة) من قانون الإستثمار في إقليم كوردستان العراق رقم (4) لسنة 2006.

(3) ينظر: نزيه عبد المقصود محمد مبروك، مرجع سابق، ص234؛ عادل العلي، مرجع سابق، ص227.

بهذا الصدد، يمكن القول: إن الإعفاء الضريبي لمدة معينة، وإن كان يعمل على خلق المعالجة الموقتة لظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي، وجذب الإستثمارات الأجنبية، إلا أنه يؤدي إلى فقدان الإيرادات الضريبية، والتي تعتبر من مصادر رفد خزينة الدولة، إضافة إلى فقدان المعاملة بالمثل، ولذا فإن الشروع في الإتفاقيات الثنائية أو الجماعية، من أجل تحقيق الإستثمارات الأجنبية[1]، وتجنب الإزدواج الضريبي الدولي، يعد أفضل من الإعفاءات الضريبية التي تخلق من إرادة سيادية واحدة، وتعمل على التضحية بجزء من الإيرادات الضريبية دون مقابل من دول أخرى.

الفرع الثاني: الإتفاقيات الدولية:

على الرغم من أن الإزدواج الضريبي الدولي هو عمل مشروع من وجهة النظر القانونية، طالما يستمد مشروعيته من حق السيادة الذي تتمتع به الدولة في خلق نظامها الضريبي وفقاً لحاجتها، فتفرض الضريبة على مواطنيها، وعلى الأجانب المقيمين في إقليمها، وعلى الأموال والدخول الناتجة من المصادر فيها، دون مراعاة ما قد ينشأ من تعارض مع المنظمة الضريبية للدول الأخرى، بيد أنه يعد حجر عثرة بوجه كثير من المُكلفين الذين يدفعون أكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي ذاته في المدة نفسها، وهذا ما يخلق توزيع الأعباء المالية بين الأشخاص، بشكل مناف للعدالة الضريبية، ما يجعل نشاط بعضهم مقتصراً على نطاق دولتهم فقط، أو قد يلجأ إلى أساليب غير مشروعة للتخلص من دفعها، الأمر الذي يؤدي إلى الإضرار في العلاقات الإقتصادية بين الدول، وعرقلة في الإستثمارات الأجنبية.

إذ إنَّ انعدام التناسق بين الدول في الأنظمة الضريبية، يقود إلى ظلم بعض المُكلفين الذين يخضعون لعبء ضريبي أكبر من ذلك الذي يخضع له من يماثلهم في المركز الإقتصادي، ولدفع ما يرهق المُكلف وما يولد من أضرار في العلاقات الإقتصادية الدولية، ولتجنب العقبة أمام الإستثمارات

(1) من الجدير ذكره، تعمل الإتفاقيات الدولية للاستثمار منح الإستفادة المتبادلة للدول المتعاقدة، كما هو في اتفاقية تشجيع وحماية الإستثمارات بين جمهورية العراق وحكومة الجمهورية الفرنسية لعام 2010، المصادق عليها بالقانون رقم (24) لسنة 2012 المنشور في الوقائع العراقية في العدد (4241) في تاريخ 2012/6/4؛ وكاتفاقية بين حكومة جمهورية العراق وحكومة دولة الكويت للتشجيع وحماية المتبادلة للإستثمارات لعام 2013، المصادق عليها بالقانون رقم (14) لسنة 2014، المنشور في الوقائع العراقية في العدد (4346) في تاريخ 2014/12/29. واتفاقية التعاون الإقتصادي والتجاري والعلمي والفني بين حكومة جمهورية العراق وحكومة جمهورية ارمينيا لعام 2013، المصادق عليها بالقانون رقم (13) لسنة 2014، المنشور في الجريدة الوقائع العراقية في العدد(4346) في تاريخ 2014/12/29.

الأجنبية، فهدفت المحاولات الرامية إلى معالجة الإزدواج الضريبي الدولي، فتكفلت جاهدة المعاهد العلمية والمنظمات الدولية، وضع عدد من الحلول والأُسس التي يمكن للدول أن تراعيها في معالجة الإزدواج الضريبي الدولي[1].

ومن هذه المحاولات ما شرع به معهد القانون الدولي في عام 1897، لدراسة هذه الظاهرة بالنسبة إلى ضريبة الشركات التي زرعت كثيراً من المنازعات، وخصوصاً من جانب المستعمرات البريطانية في ذلك الوقت[2].

كما أبدت غرفة التجارة الدولية الجهود الرامية لمعالجة ظاهرة الإزدواج الضريبي في إطارها الدولي، وشكلت لهذا الغرض لجنة خاصة لتحقيق ما يعالج هذه الظاهرة، حيث أعدت تقريراً في مؤتمر لندن عام 1921، وآخر في مؤتمر روما عام 1923، وكذلك عمدت إلى إعداد تقرير باريس عام 1955. ولعل أهم ما أوصت اللجنة عبر ما أعدته من تقارير، التي أسهمت بمجموعها في صنع المقترحات العملية لمعالجة الإزدواج الضريبي الدولي، أنها ها أوصت باللجوء إلى إعفاء الإيرادات الأجنبية سواء أكانت تعود للمواطنين أم للأجانب من الضرائب الوطنية، أو تبني نظام خصم الضريبة الأجنبية من قيمة الضرائب الوطنية، كما أوصت بالاعتماد على فكرة التبعية الإقتصادية (معيار الإقليمية)، باعتباره الضابط الوحيد الذي يجب أن تعتمده جميع الدول أساساً لتحديد نطاق سريان الضريبة على الدخل بمختلف مصادره[3].

كذلك أسهمت عصبة الأمم في معالجة الإزدواج الضريبي الدولي، وأبدت اهتمامها لهذه الظاهرة، منذ انعقاد مؤتمرها الإقتصادي الأول سنة 1920 في بروكسل، حيث أكدت فيه خطورة الإزدواج الضريبي الدولي، واعتبرته أحد ابرز العوائق أمام حرية التجارة وحركة الإستثمارات الأجنبية، ولهذا أوكلت لبعض اللجان الفنية دراسة هذه الظاهرة، ومن بين هذه اللجان يمكن ذكر لجنة الخبراء الإقتصاديين المشكلة في عام 1923، ولجنة الخبراء الفنيين الأولى عام 1925، ولجنة الخبراء الفنيين الثانية في عام 1927، ولجنة الخبراء الحكوميين في عام 1928، فضلاً عن لجنة الضرائب التي شكلت بصفة دائمة في عصبة

---

(1) ينظر: فوزي عطوي، مرجع سابق، ص268؛ محمد دويدار، دراسات في السياسة المالية والتخطيط المالي، مرجع سابق، 267-268.

(2) ينظر: سالم الشوابكة، الإزدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مرجع سابق، ص75.

(3) ينظر: شيماء كريم نعمة الصفار، مرجع سابق، ص77- 78.

الأمم في عام 1929، وما أردف إليها من أعمال وبالأخص منها أعمال مؤتمر مكسيكو الإقليمي المعقود في عام 1943، ومؤتمر لندن الذي عقد في عام 1946، وقد انتهجت هذه المؤتمرات واللجان إلى تصنيف الضرائب إلى نوعين: ضرائب نوعية على فروع الدخل، وضريبة عامة على الدخل، حيث أن الأخيرة أعُطيَ فيها الإختصاص للدولة الموطن، في حين أن الإختصاص يكون في ضرائب النوعية للدولة المصدر، بالإضافة إلى وضع نماذج لاتفاقيات دولية، تتعلق بكيفية معالجة الإزدواج الضريبي الدولي[1].

وقد واصلت الأمم المتحدة الجهد في هذا المجال، لا سيما وأن من أهدافها تحقيق التعاون الدولي في المجالات الإقتصادية[2]، وتجسيداً لذلك، أصدر المجلس الإقتصادي والإجتماعي التابع لها في عام 1946، قراراً بإنشاء لجنة مالية بدأت نشاطها في عام 1947، لإكمال الجهود التي تركتها عصبة الأمم في معالجة الإزدواج الضريبي الدولي.

بيد أن المحاولات التي سعت إليها المنظمات الدولية والمعاهد العلمية، سرعان ما كانت تصطدم عملياً وتطبيقياً بمعارضة دولية، ناتجة من تعارض المصلحات من جهة، وتمسك كل دولة بما لها من سيادة ومن سلطة في فرض الضرائب من جهة أخرى، ما جعل تلك الأبحاث لم تدخل في حيز التطبيق العملي، إلا أنها أفاضت بكثير من توضيحات لبعض الأفكار والمصطلحات مثل المركز القانوني للمنشأ، موطن المُكلف الضريبي، التي ساعدت في صياغة الإتفاقيات الدولية لمعالجة الإزدواج الضريبي الدولي[3].

ومن جهة أخرى، فإن الإتفاقيات الدولية، تعمل على تحقيق الجهود الدولية التي بذلت في معالجة الإزدواج الضريبي الدولي، لكونها تعمل على إزالة أهم أوجه الخلاف بين التشريعات الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى صنع التنسيق الضريبي بين الدول المتعاقدة، بشكل يعمل على تعيين حدود واضحة لتوزيع الإختصاص الضريبي في كل منها، بالنسبة إلى أنواع الدخول المختلفة، ومن بينها أرباح المشروعات المشتركة، وتحديد طرق الإعفاء الضريبي والخصم، اللازمة لمعالجة الإزدواج الضريبي الدولي، فضلاً عن تفسير المفاهيم والاصطلاحات المختلفة[4].

---

(1) ينظر: خالد سعد زغلول حلمي، تنازع القوانين في المجال الضريبي "دراسة تطبيقية في القانون الكويتي والقانون المقارن"، لجنة التأليف والتعريب، مجلس النشر العلمي- جامعة الكويت، 2007، ص64- 65؛ يونس أحمد البطريق، المالية العامة، مرجع سابق، ص108 – 110.

(2) ينظر: الفقرة (3) من المادة (1) من ميثاق الأمم المتحدة.

(3) ينظر: فوزي عطوي، مرجع سابق، ص269.

(4) ينظر: رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم العربية، منشور على الموقع الإلكتروني: www.arab-api.org، تاريخ الدخول: 2014/9/17.

فالإتفاقيات الدولية، يمكن تعريفها وفقاً لاتفاقية فيينا لقانون المعاهدات، إلى أنها اتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر في صيغة مكتوبة، سواء تضمنته وثيقة واحدة أو أكثر مهما كانت تسميته(1). ويتضح من خلال هذا التعريف أنه قد تتعدد التسميات التي تستخدم للدلالة على الإتفاقية الدولية من جهة، واشتراط أن تكون مكتوبة من جهة أخرى، وحينئذ فإن توظيف التعريف أعلاه للإتفاقيات الدولية في المجال الضريبي، يمكن تعريفها على أنها اتفاق ينظم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر لمجموعة من الضرائب من أجل خلق التنسيق الضريبي، ويوجد نوعان من الإتفاقيات الضريبية الدولية، هما: اتفاقيات ثنائية وأخرى جماعية أو متعددة الأطراف، حيث يتمثل النوع الأول في تلك المعاهدات التي تبرم بين دولتين فقط هو الشكل الأكثر شيوعاً، وما يميزها هو سهولة خلق الاتفاق حول الإجراءات والأساليب التي يمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقدتين، وتجنب حدوث ظاهرة الإزدواج الضريبي بالنسبة إلى المُكلفين الذين تربطهم علاقات إجتماعية "الإقامة" أو الإقتصادية نتيجة ممارسة نشاط اقتصادي(2).

أما بالنسبة إلى الإتفاقيات الدولية، والتي تعقد بين عدد من دول العالم لتنظيم العلاقات الضريبية، بالشكل الذي يمنع الإزدواج الضريبي، والتي غالباً ما تصنع في إطار الجهود التي تبذل من المنظمات الدولية أو الإقليمية، من أجل تحقيق التعاون في الشؤون الإقتصادية، والمالية، والضريبية، كالجهود التي بذلت من مجلس الوحدة الإقتصادية، الذي يعد من أبرز الوكالات العربية المتخصصة التابعة لجامعة الدول العربية، التي استطاعت أن تعقد العديد من الإتفاقيات في هذا الخصوص(3)، ومنها اتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي، ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال، بين دول مجلس الوحدة الإقتصادية العربية(4)، إذ تبنت نظام الخصم الضريبي، كمعالجة للازدواج الضريبي الدولي الذي يطال الشخص المقيم في الدول المتعاقدة، والذي يحصل على الدخل، أو يمتلك رأس المال في دولة

---

(1) ينظر: الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (2) من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات لسنة 1969.

(2) ينظر: مروان القطب، مرجع سابق، ص215.

(3) ينظر: مجلس الوحدة الإقتصادي، الأمانة العامة، على الموقع الإلكتروني: council.caeuweb.org، تاريخ الدخول: 2014/9/13.

(4) ظهرت هذه الإتفاقية بعد أن وافق مجلس الوحدة الإقتصادية بقراره رقم (1069) في دورته (66) وبتاريخ 1997/12/3، بعد أن استمدت أحكامها من نموذجي الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الإقتصادي الأوروبي، وبما يتفق مع الظروف الإقتصادية والإجتماعية للدول العربية، وأصبحت نافذة بعد أن صادق عليها كل من الأردن ومصر وسورية، والعراق بقانون رقم (44) لسنة 2000، المنشور في جريدة الوقائع العراقية في العدد (3832) بتاريخ 2000/6/29. ينظر: سالم الشوابكة، الإزدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مرجع سابق، ص71.

متعاقدة أخرى في ظل هذه الإتفاقية[1].

بيد أن الإتفاقيات الجماعية، وإن كانت ذات نطاق أوسع في معالجة الإزدواج الضريبي الدولي، من الإتفاقيات الثنائية، إلاَّ أنَّ اللجوء إليها صعب ومعقد، لكونها تتطلب جهوداً كبيرة لخلق التنسيق بين الأطراف المتفاوضة، وخصوصاً في ظل اختلاف الأنظمة الضريبية لكل منهما.

وعلى الرغم مما تقدم، فإن الإتفاقيات الدولية وخصوصاً الثنائية؛ لكونها أكثر فاعلية في خلق التوافق بين الأطراف المتفاوضة، تعد السبيل العملي الوحيد في معالجة الإزدواج الضريبي، لكونها تعمل على صنع التنسيق الضريبي بين الأطراف المتعاقدة، وتعين الحدود الواضحة لتوزيع الإختصاص الضريبي[2].

ومن المبادئ التي تسير بها معظم الإتفاقيات الدولية، سواء أكانت الثنائية أم الجماعية، لتلافي الإزدواج الضريبي، وخلق التنسيق بين الدول المتعاقدة، إعطاء سلطة فرض الضرائب على الدخول العقارية للدول موقع العقار، في حين فرض الضرائب على أرباح المشروعات التجارية أو الصناعية، يكون من اختصاص الدولة التي يوجد فيها المركز الرئيس للمشروع، أما إذا كان المشروع يمارس نشاطه في دولة متعاقدة وأخرى، عن طريق المنشأة الكائنة فيه، فيكون الإختصاص في فرض الضرائب للدولة التي يوجد فيها المنشأة أيضاً، ولكن بحدود ما يخص تلك المنشأة من أرباح فقط، أما الإختصاص في الضرائب على إيرادات القيم المنقولة فيكون للدولة موطن المدين، وهي دولة مصدر الدخل، وعلى الرواتب والأجور يكون فرض الضريبة للدولة التي يمارس فيها العمل، إلا إذا كانت الرواتب والأجور مدفوعة من خزينة دولة أخرى، حينئذ يكون الإختصاص للدولة التي وقعتها[3].

وما يجب ذكره في هذا الصدد أن لبنان، على الرغم من اعتناقه مبدأ التبعية الإقتصادية "الإقليمية الضريبية"، إلى حدٍّ بعيد، وعدم امتداد سلطأنها الضريبي إلى الخارج، الذي يمارس فيه مواطنوه أعمالاً

(1) ينظر: الفقرة (1) من المادة (24) من اتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الإقتصادية العربية لعام 1997.

(2) من الجدير ذكره، أن أهمية الإتفاقيات الثنائية، تنهض لكون معظم الدول شرعت لتبني هذا الأسلوب في معالجة الإزدواج الضريبي الدولي، كما في جمهورية مصر العربية، إذ عمدت إلى صنع (49) اتفاقية ثنائية، في حين الأردن عقد (28) اتفاقية ثنائية نافذة المفعول مع الدول العربية والأجنبية، ينظر: وزارة المالية لجمهورية مصر العربية على الموقع الإلكتروني: wwww.mof.gov.eg؛ تاريخ الدخول: 2014/10/2؛ دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية، على الموقع الإلكتروني: www.istd.gov.jo؛ تاريخ الدخول: 2014/10/2.

(3) ينظر: عادل العلي، مرجع سابق، ص229.

ويحققون أرباحاً، إلا أنه عمد إلى عقد اتفاقيات من شأنها معالجة الإزدواج الضريبي، لكونه يخضع للضريبة اللبنانية، دخل رؤوس الأموال المنقولة ومختلف إيرادات هذه الأموال وأرباحها وفوائدها وعائداتها، أيا كانت تسميتها، أو جنسية المؤسسات التي أنتجتها، أو محل إقامة من تؤول إليه، متى حصلت في لبنان أو عادت إلى مقيم فيه، في الوقت الذي تخضع فيه للضريبة نفسها في بلد الإستثمار، كما يخضع للضريبة تركات الأموال المنقولة التي يتركها في دول أخرى لبنانيون أو مقيمون قي لبنان(1).

وبناءً على ما تقدم، فإن لبنان، رغبة منه في خلق وتعزيز العلاقات الإقتصادية المتبادلة بالدول الأخرى، فقد عقد اتفاقيات مع دول متعددة لمعالجة الإزدواج الضريبي(2)، والتي كان معظمها يقتصر على تناول الإعفاء الضريبي لأرباح شركات الملاحة الجوية والبحرية، على الرغم من أن هذا الإعفاء مقرر أصلاً في قانون ضريبة الدخل، لشركات الملاحة اللبنانية، وتستفيد منه شركات الملاحة الأجنبية، وبعد شرط المعاملة بالمثل، إلا أنه جرى تثبيت ذلك بموجب اتفاقيات ثنائية من أجل تسهيل سبل النقل والمواصلات الدولية بين لبنان وباقي دول العالم، وتحقيق الإنعاش وازدهار للسياحة التي يشكل دخلها جانباً هاماً من الدخل القومي(3).

أما الجهود التي بذلها المشرع العراقي في هذا المضمار، فقد أنظم إلى الإتفاقيات الجماعية التي تبغي تحقيق التعاون في الشؤون الإقتصادية والمالية، وصنع التنمية بين الدول كافة، والتي منها اتفاقية تفادي الإزدواج الضريبي على جعائل حقوق المؤلف والبروتوكول الملحق بها، المصادق عليها بالقانون رقم (52) لسنة 1981، كما انضم إلى اتفاقيات جماعية أخرى، تعمل على خلق التنسيق الضريبي بالشكل الذي يخفف من حدة الإزدواج الضريبي، ومنها اتفاقية الشراكة والتعاون بين حكومة جمهورية العراق من جهة، والإتحاد الأوروبي والدول الأعضاء من جهة أخرى، التي صادق عليها العراق بالقانون رقم (49) لسنة 2013.

---

(1) ينظر: حسين سلوم، مرجع سابق، ص129.

(2) بلغ عدد الإتفاقيات التي عقدها لبنان مع الدول العربية والأجنبية بـ(132) اتفاقية، حتى عام 2005، وكان من أبرزها الاتفاق المعقود بين لبنان وفرنسا، لكونها عالجت مشكلة الإزدواج الضريبي على مختلف الضرائب المباشرة تقريباً، والتي صدق لبنان عليها بموجب القانون المنشور بالمرسوم رقم (13672) بتاريخ 1963/8/23. ينظر: جمال صبحي القعقور، العدالة المفقودة من قاموس الضرائب دراسات ومقالات تحليلية تتناول بأسلوب متخصص واقع الأنظمة والقوانين الضريبية منذ عام 2002 لغاية العام 2013، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط1، 2014، ص123- 124.

(3) ينظر: فوزت فرحات، مرجع سابق، ص153- 154.

فضلاً عن المساعي التي قامت بها الحكومة العراقية للحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي، من خلال إبرام عدد كبير من الإتفاقيات الثنائية، منها: الإتفاقية المعقودة مع حكومة جمهورية مصر العربية بشأن تجنب الإزدواج الضريبي، ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال، والمصدقة بموجب القانون رقم (161) لسنة 1968، إذ شملت نصوصها بحث جميع الضرائب، ووضع الأسس اللازمة لتجنب الإزدواج الضريبي، والذي قد يطال الشخص المقيم في إحدى الدولتين المتعاقدتين، نتيجة حصوله على دخل، أو تملكه رأس مال في الدولة المتعاقدة الأخرى، وذلك بتبني الإعفاء، وخصم الضريبة باعتبارهما من الحلول المعالجة لظاهرة الإزدواج الضريبي[1].

وكذلك في ما يتعلق باتفاقية التعاون الإقتصادي والفني، لغرض تطوير صناعة النفط في العراق مع جمهورية رومانيا، التي ولد منها، بتحمل كل جانب ما يفرضه من ضرائب، من أجل تجنب الإزدواج الضريبي الذي يطال مدخولات الموظفين والخبراء الموفدين، وقد تمت المصادقة على هذه الاتفاقية بالقانون رقم (190) لسنة 1971.

ومن جهة أخرى، قام المشرع العراقي بالمصادقة على اتفاقية حوافز الإستثمار المعقودة مع حكومة الولايات المتحدة الأميركية بالقانون رقم (110) لسنة 2012، بغية تشجيع النشاط الإقتصادي وتعزيز الجهود لتطوير الموارد الإقتصادية والقدرات الإنتاجية في العراق، وقد تضمنت هذه الاتفاقية ما يجنب الإزدواج الضريبي، بإعفاء جميع ما تقوم به هيئة الإستثمارات الخاصة في ما وراء البحار[2]، من عمليات ونشاط يتعلق بدعم الإستثمار من الضرائب كافة، المستحقة في جمهورية العراق حالياً، وفي المستقبل[3].

---

(1) من الجدير ذكره، إن هذه الاتفاقية جاءت خالية من إعفاء المركزين التجاريين وفرعي وكالتي أنباء كل من البلدين في بلد الآخر من الضرائب والرسوم، وبغية شمولهما في هذه الاتفاقية، فقد تقرر تثبيت هذا الإعفاء بكتابين ملحقين جرى تبادلهما بتاريخ 1970/2/5، من أجل عدهما جزءاً متمماً في هذه الاتفاقية. ينظر: الأسباب الموجبة لقانون تصديق الكتابين المتبادلين الملحقين باتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب على دخل ورأس المال المعقودة بين حكومتي الجمهورية العراقية وجمهورية مصر العربية بالقانون رقم (161) لسنة 1981، رقم (12) لسنة 1973.

(2) تعرف هيئة الإستثمارات الخاصة في ما وراء البحار إلى أنها مؤسسة تنموية أميركية يشار لها بالاختصار الاصطلاحي الأميركي "أوبيك"، تعمل على دعم الإستثمار وخلق الضمان اللازم لهُ في العراق. ينظر: المادة (1) من اتفاقية حوافز الإستثمار بين حكومة جمهورية العراق وحكومة الولايات المتحدة الأميركية لعام 2005، المصادق عليها بالقانون رقم (110) لسنة 2012، المنشور في الوقائع العراقية في العدد (4276) في تاريخ 2013/5/12

(3) ينظر: الفقرة (ب) من المادة (2) من الاتفاقية ذاتها.

ومن الجدير ذكره أن التطورات الدستورية والقانونية بعد عام 2003، وما رافقها من تغيرات جوهرية، تمثلت باعتناق الدولة الإتحادية، جعل عقد الإتفاقيات الدولية حكراً على السلطة المركزية، أي: إن التفاوض بشأن المعاهدات والإتفاقيات الدولية: والتوقيع عليها يكون من ضمن الإختصاصات الحصرية لمجلس الوزراء[1]، ولهذا عملت الهيئة العامة للضرائب على متابعة إبرام الإتفاقيات من أجل تشجيع الإستثمار الأجنبي[2].

وعلى أساس ما تقدم، فإن الإتفاقيات الدولية الثنائية أو الجماعية، تعد الحل الأكثر قبولاً في معالجة الإزدواج الضريبي الدولي، وما يرافقها من مشكلات وبالأخص منها مشكلة التهرب الضريبي، لكونها تخلق حلولاً مشتركة متناغمة متناسقة بين الدول المتعاقدة، عجزت عن تحقيقها التعديلات التي تكفلت بها إرادة المشرع في التشريعات الضريبية الداخلية، الأمر الذي يؤدي إلى الإسهام في إزالة الآثار السيئة التي نجمت عنها "ظاهرة الإزدواج الضريبي"، وتشجيع الإستثمار، وحرية التجارة الدولية.

---

(1) ينظر: الفقرة (سادساً) من المادة (80) والمادة (110) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.

(2) ينظر: التقرير السنوي للهيئة العامة لضرائب لعام 2012، منشور على الموقع الإلكتروني: tax.mof.gov.iq، تاريخ الدخول: 2014/9/25.

الخاتـــــمة

في نهاية هذه الدراسة التي اتخذت " إشكالية الإزدواج الضريبي في العراق" موضوعاً لها، فقد أثمرت في ختامها بأهم الإستنتاجات والتوصيات كما يأتي:

الإستنتاجات

1- تقوم ظاهرة الإزدواج الضريبي بعد تحقق الشروط الأربعة، بشكل مستقل ومجتمع كل منهما مع البعض الاخر، وهي: شرط وحدة المُكلف الخاضع للضريبة، وحدة المادة الخاضعة للضريبة، وحدة الضريبة المفروضة، ووحدة المدة الزمنية، إضافة إلى شرط تعدد الدول صاحبة الإختصاص في فرض الضريبة، لتحقق ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي.

2- أنَّ الإزدواج الضريبي ظاهرة مشروعة من الناحية القانونية طالما أنها انبثقت من إرادة المشرع سواء بقصد أو من دون قصد، فضلاً عن مشروعيته من حيث النطاق الدولي، لتمسك كل دولة بما لها من سيادة على أرضيها ومن سلطة في عملية فرض الضرائب على جميع ما على هذه الأرضين من أشخاص ومواد خاضعه للضريبة.

3- أنَّ ما يساعد على ظهور الإزدواج الضريبي الداخلي، هو تبني دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ، النظام السياسي المعانق لكل من الفيدرالية واللامركزية الإدارية، جعل مبدأ قانونية الضريبية موزعاً بين السلطة الإتحادية والسلطات المحلية "الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم" بموجب النصوص الدستورية والقانونية، وبتأييد من المحكمة الإتحادية العليا هذه من ناحية؛ وغياب التنسيق لتضارب الأَهداف بين السياسات الضريبية لمختلف السلطات المحلية من جهة، وبين كل من السياسات الضريبية المحلية والسياسات المركزية من جهة أخرى، نتيجة فقدان القوانين الراعية والمنظمة للشؤون الضريبية للسلطات المحلية من ناحية أخرى.

4- وجود ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي في العراق، عندما عمد المشرع العراقي الإتحادي إلى فرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو

خارجه من جهة، واستثناء الإستثمار في مجال استخراج وإنتاج النفط والغاز، وكذلك استثناء قطاعَيّ المصارف وشركات التأمين من الإعفاء العشري، الذي يتمتع به المستثمر في قانون الإستثمار رقم (13) لسنة 2006 المعدل من جهة أخرى.

5- إنَّ الإزدواج الضريبي سواء أكان داخلياً أم دولياً، قد يعمل على ظلم بعض المُكلفين الذين يخضعون لعبء ضريبي أكبر من ذلك الذي يخضع له من يماثلهم في المركز الإقتصادي؛ ما يؤدي إلى إهدار العدالة الضريبية، وإحداث آثار ضارة على الإقتصاد والإستثمار للدولة بصورة عامة، وهذا ما قد يدفع المُكلف إلى استخدام السبل المشروعة "كنقل العبء الضريبي، أو التجنب الضريبي، أو العزوف عن الإستثمار" أو غير المشروعة "تهرب الضريبي"، للتخلص من دفع الضريبة.

6- تكفل المشرع العراقي بإرادة سيادية منفردة، لمعالجة الإزدواج الضريبي القانوني أو الإقتصادي "على الرغم من أنَّ بعض كتاب المالية لا يعترف بظاهرة الإزدواج الضريبي الإقتصادي"، وأين كان نطاقة، كإعفاء الدخل العقاري من ضريبة الدخل لكونه خاضعاً لضريبة العقار، وكخصم ضريبة الدخل المدفوعة للبلد الأجنبي عن الدخل العائد من ذلك البلد، من الضريبة المدفوعة في العراق من ناحية، وسخاء إرادته "المشرع العراقي" بمنحه الإعفاء العشري، لجذب المشروعات الإقتصادية، للإسهام في عملية التنمية الإقتصادية والإجتماعية من ناحية أخرى، أدى إلى جعل العراق من أكثر دول خلواً من الإزدواج الضريبي الدولي في المجالات المشمولة بهذا الإعفاء

7- عانق العراق الجهود الدولية، بدخوله في كثير من الإتفاقيات الجماعية، وتعمد خلق الإتفاقيات الثنائية مع بعض الدول، لمعالجة الإزدواج الضريبي الدولي، وما ينجم عنه من آثار من جهة، ولاستقطاب رأس المال الأَجنبي وخلق الحرية في التجارة الدولية من جهة أخرى.

التوصيات

1- على السلطة التشريعية الإتحادية، تنظيم الإختصاص الضريبي بشكل يمنع الإزدواج الضريبي بين السلطة المركزية والسلطات المحلية. وبهذا الصدد نوصي المشرع العراقي بحصر الإختصاص في فرض ضريبتَيّ العقار والعرصات، للسلطات المحلية، من أجل

رفد مواردها المالية، ومعالجة الإزدواج الضريبي، طالما أنَّ ضريبتين تفرضان ضمن النطاق المكاني للسلطة المحلية، وهذا ما يمنع حدوث الإزدواج الضريبي بين تلك السلطات "السلطات المحلية"، بعد ترك ما تبقى من ضرائب للسلطة المركزية.

2- العمل على جعل رسم السياسة الضريبية بوصفها جزءاً من السياسة المالية، والتي يكون فيها الإختصاص حصراً في السلطة الإتحادية؛ متناغمة ومتناسقة مع النصوص القانونية، من أجل إحداث آثار اقتصادية واجتماعية للضرائب الإتحادية الخالية من ظاهرة الإزدواج الضريبي.

3- تفعيل دور الهيئة العليا للتنسيق بين المحافظات غير المنتظمة في أقليم "التي خلقت مهامها الاضافية بالتعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم(21) لسنة 2008 " ضماناً للتنسيق بين السياسات الضريبية لمختلف المحافظات غير المنتظمة في إقليم، بالشكل الذي يعالج المشكلات والمعوقات التي تواجهها. وهذا ما يعمل على خلو المحافظات غير المنتظمة في إقليم من ظاهرة الإزدواج الضريبي.

4- على الحكومة العراقية تبني معالجة الإزدواج الضريبي الدولي، بمضاعفة الجهود المعانقة للإتفاقيات الدولية، وبالأخص منها الثنائية، من أجل جذب الإستثمارات الأجنبية للإسهام في عملية التنمية الإقتصادية والإجتماعية.

5- جعل سخاء إرادة المشرع العراقي في الإعفاء العشري، بالمشروعات الإقتصادية ذات الأهمية الضرورية في عملية التنمية الإقتصادية والإجتماعية، وذلك من أجل عدم حرمان دولة العراق من الإيرادات الضريبية التي يمكن الحصول عليها من المشروعات الإقتصادية القليلة الأهمية.

6- العمل على زيادة حملات التوعية الضريبية، وتفعيل الدور الإعلامي عبر الصحف والاذاعة والتلفاز للسياسة الضريبة لكل من السلطتين المركزية والمحلية، لتقوية الثقة بين الشخص المُكلف والسلطات الضريبية، لخلق الشعور الذي يقضي على آثار الضارة لظاهرة الإزدواج الضريبي.

المراجع

أولاً: الكتب العامة:

1- إبراهيم القاسم رحاحلة، ماليه الدولة الإسلامية، مكتبة مدبولي، القاهرة، 1999.

2- أحمد حلمي مراد، المالية الهيئات العامة المحلية في البلاد العربية، منشورات الدراسات العربية التابع لجامعة الدول العربية، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1962.

3- أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، ط1، 2012.

4- أحمد سامي منقاره، المفاهيم التقليدية والجديدة في الاموال العمومية والموازنة العامة، مطابع دار البلاد – طرابلس، لبنان، 2000.

5- أحمد فاضل حسين العبيدي، ضمانات مبدأ المساواة في بعض الدساتير العربية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط1، 2013.

6- إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية "دراسة تحليلية مقارنة"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2012.

7- إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية "دراسة تحليلية مقارنة"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2012.

8- أمين صالح، النظام الضريبي في لبنان الضرائب والرسوم، المنشورات الحقوقية صَادر، لبنان، ط1، 2006.

9- باهر محمد علتم، المالية العامة "ادواتها الفنية واثارها الإقتصادية"، مكتبه نهضة الشرق، القاهرة، 1995.

10- جمال صبحي القعقور، العدالة المفقودة من قاموس الضرائب دراسات ومقالات تحليلية تتناول بأسلوب متخصص واقع الأنظمة والقوانين الضريبية منذ عام 2002 لغاية العام 2013، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط1، 2014.

11- جمعية الإقتصاديين الكرد- سوريا بالتعاون مع مركز آشتي للدراسات والبحوث، الفيدرالية المالية "مفاهيم ونماذج"، مطبعه ياد، كوردستان، السليمانية، ط1، 2013.

12- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2010.

13- جورج سعد، القانون الاداري العام والمنازعات الإدارية، جزء الأول، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط1، 2011.
14- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ الاقِتصَاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1979.
15- حسن عواضه، المَالية العَامة (دراسة مقارنة) الموَازنَة- النفَقات والواردات العموميَّة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ط2، 1971.
16- حسين خلاف، الاحكام العامة في القانون الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966.
17- حسين سلوم، المالية العامة القانون المالي والضريبي "دراسة مقارنة"، دار الفكر اللبناني، بيروت، 1990.
18- حسين عواضه وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة الضرائب ورسوم "دراسة مقارنة"، دار الخلود للصحافة والطباعة والنشر والتوزيع، ط1، 1995.
19- حسين فليح خليف، المالية العامة، علم الكتاب الحديث لنشر والتوزيع، أربد-الأردن، 2008.
20- حميد حنون خالد، مبادئ القانون الدستوري وتطور النظام السياسي في العراق، مكتبة السنهوري، بغداد، ط1، 2013.
21- خالد سعد زغلول حلمي، تنازع القوانين في المجال الضريبي "دراسة تطبيقية في القانون الكويتي والقانون المقارن"، لجنة التأليف والتعريب، مجلس النشر العلمي- جامعة الكويت، 2007.
22- خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2003.
23- خطار شلبي، علوم المالية والتشريع المالي، دار المنشورات الحقوقية، مطبعه صادر، ط5، 1994.
24- داود باز، اللامركزية السياسية في دولة الامارات العربية المتحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
25- دولار علي وعبد المنعم فوزي، مالية الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية، ط1، 1962.
26- رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة،، ط1، 2012.

27- رفعت المحجوب، المالية العامة "النفقات العامة والإيرادات العامة، دار النهضة العربية، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، 1978.
28- زين العابدين ناصر، عِلم المالية العَامة " دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974.
29- ساجد محمد الزاملي، مبادئ القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق، دار نيبور للطباعة والنشر والتوزيع، العراق، ط1، 2014.
30- سالم الشوابكة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار رند لنشر والتوزيع، 2000.
31- سعدي بسيسو، موجز علم المالية العامة والتشريع المالي العراقي، مطبعه تفيض، بغداد، 1950.
32- سوزي عدلي ناشد، أساسيّات اَلمالية العَامة "النفقات العامة – الإيرادات العامة –الميزانية العامة"، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، 2008.
33- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط1، 2008.
34- السيد عبد المولى، المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
35- شريف رمسيس تكلا، الأسس الحديثة للعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1979.
36- صباح صادق جعفر الانباري، مجموعة قوانين الضرائب، المكتبة القانونية، بغداد.
37- طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة.
38- طعمة الجرف، القانون الاداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1978.
39- طعمه الجرف، نظرية الدولة والاسس العامة للتنظيم السياسي، دار الثقافة العربية للطباعة، 1973.
40- عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري "ضرائب الحكومة المركزية على دخول الأشخاص الطبيعيين وفقا لأحكام الضريبة الموحدة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001.
41- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، جزء الاول، اثراء للنشر وَالتوزيع، ط1، 2009.
42- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007.
43- عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1972.

44- عبد الامير شمس الدين، الضرائب اسسها العلمية وتطبيقاتها العملية "دراسة مقارنة"، المؤسسة الجامعية للدراسات والتوزيع، بيروت، ط1، 1987.

45- عبد الرزاق الشيخلي، الإدارة المحلية "دراسة مقارنة"، جامعة مؤتة، الأردن، 2001.

46- عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق، جزء الأول، مطبعة العاني، بغداد، ط1، 1972.

47- عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة الكمالية، مصر، ط8، 1996.

48- عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية "النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، بيروت، ط1، 1976.

49- عبد المنعم فوزي، اقتصاديات المالية العامة، منشاة المعارف، الإسكندرية، 1970.

50- عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، 1973.

51- عبد المنعم فوزي، عبد الكريم صادق بركات، يونس أحمد البطريق وحامد عبد المجيد دراز، اقتصاديات المالية العامة، توزيع منشاة المعارف، الإسكندرية، 1970.

52- عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة الروضة، دمشق، 1993.

53- علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة "دراسة قانونية مقارنة في ظل آخر التعديلات على التشريعية، واجتهادات القضاء الدستوري، دار الكتب والوثائق، بغداد، 2012.

54- غازي حسين صباريني، الوجيز في مبادئ القانون الدولي العام، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2005.

55- فاطمة السويسي، المالية العامة "موازنة-ضرائب"، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس- لبنان، 2005.

56- فوزت فرحات، التشريع الضريبي العام "دراسة مقارنة"، منشورات مؤسسة بحسون، بيروت، ط4، 2013.

57- فوزي عطوي، الماليَّة العامَّة "النّظم الضّريبية ومُوَازنَة الدَولة"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.

58- كريم كشاكش، التنظيم الاداري المحلي "المركزية واللامركزية "، دراسة مقارنة، جامعة اليرموك، عمان، ط1، 1997.

59- محمد جمال ذنيبات، المالية العامة والتشريع المالي، دار الثقافة لنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
60- محمد حسين منصور، المدخل إلى القانون "القاعدة القانونية"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط1، 2010.
61- محمد خالد المهايني، التهرب الضريبي واساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ط1، 2010.
62- محمد دويدار، دراسات في السياسة المالية والتخطيط المالي، جزء الأول في مبادئ المالية العامة، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، ط1، 1968.
63- محمّد دويدَار، في نظرية الضريبة والنظام الضريبي مع قراءة خاصة للقانون الضريبي اللبناني، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1999.
64- محمد فؤاد إبراهيم، مَبادئ عِلم الماليَّةِ العامّة، الجزء الأول " النفقات العامة والموارد العادية"، مكتبة النهضة العربية، 1973.
65- محمد محمود حاموش، محاسبة الضرائب، منشورات Acatec، بيروت، ط1، 2012.
66- محمد وديع بدوي، دراسات في الماليَّة العامة، دار المعارف، مصر، 1966.
67- محمد وديع بدوي، مبادئ الاقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت، 1979.
68- محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط2، 2010.
69- محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف، مصر، 1969.
70- محي الدين القيسي، القانون الاداري العام، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط1، 2007.
71- مرسي السيد حجازي، النظم الضريبة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعة، بيروت، 2001.
72- مروان القطب، مدخل إلى المالية العامة وتشريع المالي والضريبي، مكتبة الجامعة اللبنانية، صيدا، ط1، 2011.
73- مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي المصري، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية،، ط2، 1997.
74- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ط1، 1991.
75- مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي "الَموازنة والنفقات وَالواردات وَالقروض العَامة دراسة مقارنة"، دار الكتب، القاهرة، ط1، 1995.

76- مهى حاجي شاهين وعلي السليفاني، التنزيلات في قانون ضريبة الدخل، منشورات زين الحقوقية، ط1، 2013.

77- موفق سمور المحاميد، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2005.

78- ناصر عبيد الناصر، المالية العامة، مطبعة الداودي، منشورات جامعة دمشق، 1997-1998.

79- نبيل عبد الرحمن حياوي، الدولة الإتحادية الفيدرالية " المالية"، المكتبة القانونية، بغداد، ط1، 2005.

80- نبيل عبد الرحمن حياوي، اللامركزية والفيدرالية، المكتبة القانونية، بغداد، ط3، 2004.

81- نزيه عبد المقصود محمد مبروك، الآثار الإقتصادية للاستثمارات الأجنبية "دراسة مقارنة"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ط1، 2013.

82- وليد صالح عبد العزيز، حوافز الإستثمار وفقاً لأحدث التشريعات الإقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004-2005.

83- يونس أحمد البطريق، اصول الانظمة الضريبية "مدخل لدراسة الأنظمة الضريبية"، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1966.

84- يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعة للطباعة والنشر، بيروت، 1985.

85- يونس أحمد البطريق، المالية العامة، الدار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1984.

86- يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1984.

ثانياً: الأطاريح والرسائل الجامعية:

1- ابراهيم محسن الزبيدي، الفراغ التشريعي في احكام الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون- جامعة بغداد، العراق، 2007.

2- حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة في التشريعين العراقي واللبناني "دراسة مقارنة" رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق- الجامعة الاسلامية في لبنان، 2014.

3- شيماء كريم نعمة الصفار، الإزدواج الضريبي "دراسة في الضرائب المباشرة"، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون- جامعة بغداد، العراق، 1999.

4- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي "دراسة مقارنة"، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون – جامعة الموصل، العراق، 2008.
5- عبد الهادي محمد المهدي مقبل، دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصاديات الدول الآخذة في النمو مع التطبيق على مصر، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون- جامعة طنطا، مصر، 1988.
6- عثمان سليمان غيلان، مبدا قانونية الضريبة وتطبيقاتها في التشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون – جامعة النهرين، العراق، 2005.
7- فادي نعيم جميل علاونة، مبدا المشروعية في القانون الاداري وضمانات تحقيقه، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الدراسات العليا- جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011.
8- محمد عمر مولود، الفيدرالية وإمكانية تطبيقها في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم الإدارية – الفرع الأول، الجامعة اللبنانية، بيروت، 1998.

ثالثاً: البحوث والمقالات:

1- امين صالح، التشريع الضريبي واقع وطموح، مجلة المحاسب المجاز، العدد50، 2013.
2- حسن حنتوش رشيد، الإستثمار الأجنبي بين القانون والاقتصاد، مجلة رسالة الحقوق، السنة الخامسة، العدد الثالث، 2013.
3- حيدر ادهم الطائي، توزيع الإختصاصات في الدولة الفيدرالية "دراسة مقارنة"، مجلة القانون المقارن، بغداد، العدد47، 2007.
4- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، مجلد 16، عدد2، 2000.
5- رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم العربية: www.arab-api.org.
6- سالم الشوابكة، الإزدواج الضريبي على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، مجلد21، العدد الثاني، 2005.
7- سيد حسن عبدالله، التكاليف والنفقات واجبة الخصم على الأرباح التجارية والصناعية في ضوء أحكام القانون المصري (91) لسنة 2005 مقارنة بفقه الزكاة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، مجلد 9، العدد 1، 2009.

8- طالبي محمد، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الإستثمار المباشر في الجزائر، مجلة اقتصاديات إفريقيا، العدد السادس، ص228، منشور على الموقع الإلكتروني: www.univ-chlef-dz.

9- عادل عبد المهدي، مقال بعنوان العراق رابع أكبر ملوث للبيئة في العالم، منشور على الموقع الإلكتروني http://www.facebook.com/adil.madi.

10- عامر عياش عبد وأحمد خلف حسين، دستورية الضرائب في العراق، مجلة الرافدين للحقوق، مجلد 13، عدد49، 2011.

11- سرمد عباس جواد، اسباب التهرب الضريبي في العراق، أحد بحوث أعمال مؤتمر الاصلاح الضريبي الذي نظمته وزارة المالية بالتعاون مع شركة بيرنك بوينت، بغداد، 2006.

12- قبس حسن عواد البدراني، المساواة القانونية في التكاليف المالية، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، مجلد12، العدد 8، 2005.

13- محمد خالد المهايني، دور الضريبة في عملية التنمية الإقتصادية والإجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 19، العدد الثاني، 2003.

14- محمد فوزي الخالدي وحميد سلطان الخالدي، عوامل النجاح والتعثر في عمل قوانين الإستثمار الأجنبي، أحد بحوث أعمال مؤتمر الإطار القانوني للاستثمار في العراق، بغداد، 2009.

15- ميثم حنظل شريف وعلي هادي عطية، التنظيم الدستوري لاختصاصات محافظات العراق، مجلة جامعة ذي قار، مجلد2، العدد4، 2007.

16- هشام غرايبة، محددات الطلب على الإستثمار الأجنبي، مجلة أبحاث اليرموك، مجلد 13، عدد14، 1997.

رابعاً: المحاضرات الجامعية:

1- حيدر وهاب، دروس في علم المالية العامة والتشريع المالي، جزء الثاني، محاضرات مطبوعة القيت على طلبة المرحلة الثانية كلية القانون- جامعة المستنصرية ، 2013-2014.

2- عباس نصر الله، النظرية العامة للضريبة، محاضرات مطبوعة القيت على طلبة كليه الحقوق والعلوم السياسية والإدارية في الجامعة الإسلامية في لبنان، 2014.

خامساً: الدساتير والقوانين:

1- دستور الامارات العربية المتحد لسنة 1971.

2- دستور جمهورية العراق المؤقت لسنة 1970 الملغي.

3- دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ.

4- دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2012 المعدل.

5- دستور لبنان لسنة 1926 المعدل.

6- دستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة 1952 المعدل.

7- قانون إدارة الدولة للمرحلة الانتقالية لسنة 2004 الملغي.

8- قانون الاجراءات التنفيذية الخاصة بتكوين الأقاليم رقم (13) لسنة2008 .

9- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

10- قانون ضريبة الدخل اللبناني رقم (144) لسنة 1959 المعدل.

11- قانون ضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل.

12- قانون الموقت لضريبة الدخل الأردني رقم (28) لسنة 2009.

13- قانون فرض ضريبة إضافية موقتة على الدخل رقم (44) لسنة 2014.

14- قانون فرض ضريبة دخل على شركات النفط الأجنبية والمتعاقدين للعمل في العراق رقم (19) لسنة 2010.

15- قانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 المعدل.

16- قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

17- قانون ضريبة على العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008.

18- قانون ضريبة الاملاك المبنية الصادر في 1962/9/17 المعدل.

19- قانون الإستثمار الإتحادي رقم (13) لسنة 2006.

20- قانون تشجيع الإستثمارات في لبنان رقم (360) لسنة 2001 المعدل.

21- قانون ضمانات وحوافز الإستثمار رقم (8) لسنة 1997 المعدل.

22- قانون الإستثمار الخاص في تصفية نفط الخام رقم (64) لسنة 2007 المعدل.

23- قانون الإستثمار في إقليم كوردستان العراق رقم (4) لسنة 2006.

24- قانون البلديات في لبنان المنفذ بالمرسوم الاشتراعي رقم (118) لسنة 1977 المعدل

25- قانون المحافظات رقم (159) لسنة 1969 الملغي.

26- قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 المعدل.
27- قانون المحافظات لإقليم كوردستان رقم (8) لسنة 2009.
28- قانون الموازنة العامة الإتحادية للسنة المالية 2010.
29- قانون الموازنة العامة الإتحادية للسنة المالية 2011.
30- قانون الموازنة العامة الإتحادية للسنة المالية 2012.
31- قانون الموازنة العامة الإتحادية للسنة المالية 2013.
32- قانون الموازنة لإقليم كوردستان- العراق لسنة المالية 2008 .
33- قانون الموازنة لإقليم كوردستان- العراق للسنة المالية2012.
34- قانون قانون الموازنة العامة رقم (497) لسنة 2003.

سادساً: القرارات:

1- قرار المحكمة الإتحادية العليا في العراق بالعدد (16/ اتحادية/2008) في تاريخ 2008/4/21.
2- قرار محكمة الإتحادية العليا في العراق بالعدد (6/اتحادية /2009) في تاريخ 2009/2/4.
3- قرار مجلس الوزراء العراقي رقم (27) لسنة 2012.
4- قرار مجلس شورى الدولة العراقي رقم (2005/59) في تاريخ 2005/10/26، كراس قرارات مجلس شورى الدولة الصادر في ضوء قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (21) لسنة 2008، مجلس شورى الدولة، 2010.
5- قرار مجلس شورى الدولة العراقي رقم(2005/61) بتاريخ 2005/11/1، المرجع ذاته، كراس قرارات مجلس شورى الدولة الصادر في ضوء قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (21) لسنة 2008، مجلس شورى الدولة، 2010.
6- قرار مجلس شورى الدولة العراقي رقم (2007/54) بتاريخ 2007/7/19، كراس قرارات مجلس شورى الدولة الصادر في ضوء قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (21) لسنة 2008، مجلس شورى الدولة، 2010.
7- قرار مجلس شورى الدولة العراقي رقم (2008/39) بتاريخ 2008/3/11، كراس قرارات مجلس شورى الدولة الصادر في ضوء قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (21) لسنة 2008، مجلس شورى الدولة، 2010.
8- القضية بالرقم (43) لسنة13/قضائية/ المحكمة الدستورية العليا/ دستورية في 6 سبتمبر 1993.

9- القضية بالرقم(332) لسنة 23/قضائية/ المحكمة الدستورية العليا/ دستورية في 8 مايو 2005.
10- قرار مجلس شورى الدولة اللبناني رقم (103) في 1988/5/5، العدد الخامس، مجلة القضاء الاداري، 1990- 1991.
11- قرار مجلس شورى الدولة اللبناني رقم (3) بتاريخ 1989/1/5، العدد السادس، مجلة القضاء الإداري، 1992 – 1993.

سابعاً: اتفاقيات الدولية:

1- اتفاقية حوافز الإستثمار بين الحكومة جمهورية العراق وحكومة الولايات المتحدة الأمريكية لعام 2005.
2- اتفاقية تشجيع وحماية الإستثمارات بين جمهورية العراق وحكومة الجمهورية الفرنسية لعام 2010.
3- اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات لسنة 1969.
4- اتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الإقتصادية العربية لعام 1997.
5- اتفاقية الشراكة والتعاون حكومة جمهورية العراق من جهة والاتحاد الاوروبي والدول الأعضاء من جهة أخرى لعام 2012.
6- اتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب على الدخل ورأس المال المعقودة بين حكومتي الجمهورية العراقية وجمهورية مصر العربية لعامة1968.
7- اتفاقية بين حكومة جمهورية العراق وحكومة دولة الكويت للتشجيع وحماية المتبادلة للإستثمارات لعام 2013.
8- اتفاقية التعاون الإقتصادي والتجاري والعلمي والفني بين حكومة جمهورية العراق وحكومة جمهورية ارمينيا لعام 2013.

ثامناً: المراجع الأجنبية:

1- D. Hamer mesh: jobless pay and the acon Dmic. Bal tinore johne-horking university press, 1977.
2- local Government in Britain, Central office of information, London, Quote NO.R.FP. 2400, May, 1952.

تاسعاً: المواقع الإلكترونية:

1- ar.wikipedia.org/wik/..

2- http: //www.amlc.jo/ar/content/221.

3- http: //www.finance.gov.lb

4- www.startimes.com.

5- مجلس الوحدة الإقتصادي، الأمانة العامة: council.caeuweb.org>

6- وزارة المالية لجمهورية العراق على الموقع الإلكتروني: www.mof.gov.iq.

7- وزارة المالية لجمهورية مصر العربية: wwww.mof.gov.eg.

8- دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية، على الموقع الإلكتروني: www.istd.gov.jo.

9- التقرير السنوي الهيئة العامة لضرائب لعام 2012: tax.mof.gov.iq>

الفهرس